

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS TÚLIO RODRIGUES ATHAYDE JÚNIOR

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO: ANÁLISE  
DO JULGAMENTO DO *HABEAS CORPUS* 399.109-SC PELO STJ**

SANTA RITA  
2019

MARCOS TÚLIO RODRIGUES ATHAYDE JÚNIOR

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO: ANÁLISE  
DO JULGAMENTO DO *HABEAS CORPUS* 399.109-SC PELO STJ**

Projeto de TCC apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito obrigatório para a elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharelado em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA  
2019

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

A865c Athayde Junior, Marcos Tulio Rodrigues.  
A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO:  
ANÁLISE DO JULGAMENTO DO HABEAS CORPUS 399.109-SC PELO  
STJ / Marcos Tulio Rodrigues Athayde Junior. - João  
Pessoa, 2019.  
98 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.  
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/Santa Rita.

1. apropriação indébita tributária. 2. não  
recolhimento. 3. ICMS. 4. segurança jurídica. I.  
Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

MARCOS TÚLIO RODRIGUES ATHAYDE JÚNIOR

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO: ANÁLISE  
DO JULGAMENTO DO HABEAS CORPUS 399.109-SC PELO STJ**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
Departamento de Ciências Jurídicas, da Universidade  
Federal da Paraíba, como requisito obrigatório para a  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.

Santa Rita, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos (Orientador)

---

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

---

Profa. Me. Herleide Herculano Delgado

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria, em poucas linhas, de agradecer àqueles que sempre estiveram comigo.

À família de sangue. Desde o primeiro momento dividiram comigo as angústias e as alegrias (felizmente, maioria) que fazem parte do processo de formação acadêmica. Talvez sem a compreensão deles este estudo não pudesse ser feito. A rotina pesada de trabalho e estudos que, por vezes, ocupava meus três turnos do dia, encontrava sossego no instante em que retornava à casa. Ao meu pai Marcos, minha mãe Maria de Lourdes e minhas irmãs Camila e Rafaela meu sincero agradecimento.

À família escolhida. As escolhas que fazemos na vida têm o condão de fazê-la mais feliz. A sinceridade e o respeito recíproco de vocês só acrescentam, tenham certeza. À minha namorada, Amanda, por todo o amor, toda a ajuda e compreensão; e aos meus amigos Túlio, Victor, Denys, Júlio César e Pedro pelo companheirismo de mais de 17 anos; a vocês meu muito obrigado.

À família do acaso. Quis a vida que nos reuníssemos na mesma sala. Simples assim. Na nossa conturbada rotina, partilhamos excelentes momentos e ajudamos uns aos outros quando os períodos pareciam não ter fim. Eduardo (e OGA!), Pedro e Ricardo, sou grato ao curso de Direito por ter me proporcionado muitas coisas..., mas a mais valiosa é a amizade de vocês, dentro e fora de sala de aula. Muito obrigado.

Por fim, mas não menos importante, agradeço à Instituição por todo o apoio que me proporcionou, e por tudo o que me foi dado. A todos os professores e todas as professoras que formaram a base do conhecimento jurídico que tenho. Em especial, ao querido professor e amigo Alex Taveira. Mestre, por todo o incentivo desde longa data, pela dedicação, pelo cuidado e empenho com este trabalho: obrigado!

*Se dedica à família? Um homem que não se dedica à família jamais será um homem de verdade.*

Don Vito Corleone

## RESUMO

O presente trabalho tem como mote o direito penal tributário, e objetiva, a partir de um estudo de caso, analisar os fundamentos legais, doutrinários e jurídicos que embasaram o julgamento do *Habeas Corpus* 399.109-SC pela Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça. O cerne da discussão foi a aplicação do crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990) ao ato de não recolhimento do ICMS próprio por parte dos pacientes. Adotando uma abordagem crítica, pode-se dizer que a existência do ilícito penal tributário é de suma importância para garantir a tutela da ordem jurídica. Contudo, foi empregado claramente o viés penal como forma de cobrança compulsória de tributos, com isso, o resultado do julgamento HC 399.109-SC contém diversas incongruências com base na melhor doutrina tributária. Acredita-se que não houve a devida atenção com os institutos tributários e, na ânsia por proteger a arrecadação do Estado, a Terceira Turma entendeu por bem manter a decisão do TJSC. Tal decisão condenava os pacientes por apropriação indébita de ICMS devidamente declarado e inscrito em dívida ativa. Ademais, a decisão do órgão do STJ demonstrou rigor excessivo ao não perceber a transgressão a princípios caros garantidos pelo ordenamento pátrio, como a proibição da prisão civil por dívida, o devido processo legal e a ampla defesa. Este trabalho reforça a importância da proteção do bem jurídico estatal, mas esta deve ser feita na medida certa e de acordo com todas as peculiaridades das matérias envolvidas. Por fim, critica-se a forma com a qual foi conduzido o julgamento. Lições importantes como a substituição tributária, a formação do crédito tributário e a posição de cada pessoa na relação jurídica tributária passaram erroneamente, no entendimento do órgão, a ensejar um crime que não se aplica ao caso concreto. A natureza desta pesquisa é descritiva, sendo realizada por meio de vasta pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

**Palavras-chave:** apropriação indébita tributária; não recolhimento; ICMS; segurança jurídica.

## ABSTRACT

The current work deals with Criminal Tax Law, and aims to analyse the legal, doctrinal and juridical fundaments that grounded the decision towards the Habeas Corpus 399.109-SC by the Third Panel of the Superior Court of Justice. The main discussion was about the application of tax misappropriation crime (art. 2º, item II, Law no. 8.137/1990) to people who did not collect proper Sales Tax (ICMS). Taking a critical approach, it can be said that the existence of the tax criminal illicit is critically important to ensure the protection of the legal order. However, criminal meanings were clearly used as a form of compulsory tax collection, so the result of the HC 399.109-SC judgment contains several inconsistencies with the best tax doctrine. It is believed that due attention was not paid to the tax institutes and, in its eagerness to protect the state's collection, the Third Panel understood that TJSC's decision should be maintained. This decision condemned the patients for misappropriation of ICMS duly declared and inscribed in active debt. Moreover, STJ's decision showed excessive rigor by not realizing the transgression of some expensive principles guaranteed by the homeland laws, such as the prohibition of civil prison for debt, the due process of law and the full defense. The discussion made by this work reinforces the importance of protecting State's legal goods, but it must be done to the right extent and in accordance with all the peculiarities of the matters involved. Finally, it criticizes the manner in which the trial was conducted. Important lessons such as tax substitution, tax credit formation, and the position of each person in the tax legal relationship have, in the Panel's view, mistakenly led to a crime that does not apply to this case. The research has a descriptive nature, being conducted through extensive bibliographic and jurisprudential research.

**Keywords:** tax misappropriation, no recollection; Sales Tax (ICMS); legal certainty.



## **LISTA DE SIGLAS**

**AgR** – Agravo Regimental

**ARE** – Recurso Extraordinário com Agravo

**CTN** – Código Tributário Nacional

**DIME** – Declaração do ICMS e do Movimento Econômico

**DJe** – Diário da Justiça Eletrônico

**HC** – *Habeas Corpus*

**ICMS** – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

**ICMS-ST** – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação recolhido por substituição tributária

**IRPF** – Imposto de Renda Pessoa Física

**LC** – Lei Complementar

**LINDB** – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

**RE** – Recurso Extraordinário

**RHC** – Recurso em *Habeas Corpus*

**STF** – Supremo Tribunal Federal

**STJ** – Superior Tribunal de Justiça

**SV** – Súmula Vinculante

**TJSC** – Tribunal de Justiça de Santa Catarina

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	1
2 CAPÍTULO I – O ILÍCITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO .....	4
2.1 Aspectos introdutórios sobre o ilícito e a sanção no direito brasileiro .....	4
2.1.1 O ilícito e a ordem jurídica vigente .....	4
2.1.2 A sanção como consequência do ilícito .....	5
2.1.3 As espécies de sanção jurídica .....	6
2.1.4 As espécies de pena.....	8
2.2 O ilícito tributário e seus desdobramentos: penal e administrativo .....	9
2.2.1 Ilícito administrativo tributário .....	11
2.2.2 Ilícito penal tributário.....	12
2.2.3 As sanções tributárias.....	14
3 CAPÍTULO II – O REGRAMENTO DO ICMS APLICADO AO TIPO PENAL DO ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990.....	17
3.1 Disposições sobre o recolhimento de “valor do tributo”: os termos “descontado” e “cobrado” à luz do direito tributário .....	17
3.2 A vedação ao efeito cascata no direito tributário brasileiro: o princípio da não cumulatividade e o sistema de créditos do ICMS .....	20
3.3 Substituição tributária: o efeito <i>longa manus</i> do Estado sobre o contribuinte de fato ...	23
3.4 A formação do crédito tributário e seu não pagamento: sonegação, apropriação indébita ou inadimplência? .....	25
3.5 O papel do consumidor na obrigação tributária do ICMS próprio: agente econômico ou sujeito passivo? .....	29
4 CAPÍTULO III – ASPECTOS PENAIIS-TRIBUTÁRIOS PERTINENTES AO JULGAMENTO DO HC 399.109-SC.....	33
4.1 O nascimento da apropriação indébita tributária e o bem jurídico por ela tutelado .....	33
4.2 A importância da adequação objetiva do tipo: um comparativo entre a apropriação indébita do art. 168 do Código Penal e a apropriação indébita tributária do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 .....	36
4.3 A real necessidade de comprovação de dolo do agente: dolo genérico vs. dolo específico na apropriação indébita tributária .....	39
4.4 A proibição da prisão civil por dívida nos casos de inadimplência tributária .....	42
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	46
REFERÊNCIAS .....	48
ANEXOS .....	52
ANEXO A – STJ - HC: 399.109-SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018.....	52

## 1. INTRODUÇÃO

A formação do atual Estado Constitucional Brasileiro trouxe consigo diversas atribuições, dirigismos e deveres em seu marco principal: a Carta Magna de 1988. Essa, fruto de Assembleia Constituinte, revela em seu bojo a estrutura básica de um Estado Democrático de Direito e insere na órbita normativa, dentre outras diretrizes, o poder de tributar. A atividade tributária, nesse caso, é crucial para a sobrevivência de um Estado. É por meio dela que os tributos exercem suas funções fiscais e extrafiscais<sup>1</sup>. Na sua função fiscal, o objetivo é límpido: arrecadar os recursos necessários às variadas atividades do Estado. No campo extrafiscal, contudo, os tributos podem agir como incentivadores de mercado, intervindo diretamente no domínio econômico, estimulando ou desestimulando consumo, por exemplo. Mas, independentemente da função, o importante é que se atendam às finalidades públicas na atuação do Estado, que se vê compelido a adentrar no patrimônio privado de seu povo para acumular riqueza, gerir esse montante e aplicá-lo da forma devida para o crescimento de índices de qualidade básicos – saúde, educação, segurança, previdência social, dentre outros.

Como qualquer outra atividade estatal, a tributação também é fiscalizada. Alguns limites ao poder de tributar, inclusive, já vieram presentes na Constituição Federal de 1988, tamanha a sua importância. É certo que os tributos são necessários ao bom andamento da máquina pública, mas seu excesso desregrado, sua má gestão e a falta de cuidado na interpretação e aplicação das normas tributárias podem trazer inúmeros prejuízos aos contribuintes. Logo, “se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplina e contenção são essenciais à sociedade civil, ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes” (COELHO, 2018, p. 30).

É a ausência da esdréxica interpretação sobre a norma penal em matéria tributária que gera controvérsias como a exposta no HC 399.109-SC, foco deste trabalho. É certo que a matéria penal possui princípios e formas próprias de aplicação, mas em matéria tributária, é fundamental que se faça a correta interpretação de seus institutos. A aplicação do direito penal tributário ao caso concreto, portanto, carece de cuidados dobrados: ao passo que deve atender aos fins penais a que se propõe, não pode esquecer da matéria tributária que contempla.

---

<sup>1</sup> Ainda se tenha a ideia de que a função principal do tributo seja a fiscal, MACHADO (2018, p. 69) faz ressalva, dizendo que “no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único”.

Em se tratando de limites, não pode a Fazenda Pública sobrepor seus interesses à adequada política fiscal, fazendo uso do direito penal como instrumento de arrecadação. O direito penal deve ser utilizado apenas como *ultima ratio* das ações públicas na resolução de conflitos. Isso decorre do princípio da intervenção mínima, inafastável à aplicação das leis penais, e do princípio da subsidiariedade, o qual permite que o direito penal atue apenas e tão somente quando os demais ramos do direito (e suas formas de controle) percam a força cogente.

Este trabalho, pois, se dignará a estudar e questionar os aspectos criminais e tributários contidos na decisão exarada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ, através de sua Terceira Seção, quando do exame do HC nº 399.109-SC. Nesse, firmou entendimento no sentido de que o art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 abarcaria tanto tributos nos quais há responsabilidade por substituição, quanto tributos indiretos. Portanto, segundo o egrégio Tribunal, nos casos de não recolhimento de ICMS sobre operações próprias, restaria configurado o crime de “apropriação indébita tributária”, ou seja, dos valores cobrados dos consumidores finais, uma vez que tais valores estariam embutidos nos preços das mercadorias postas em circulação. A problemática desse estudo será demonstrar o porquê da decisão ter tomado um rumo errôneo, principalmente se nos utilizarmos da premissa de que, nas leis penais em matéria tributária, o correto estudo do direito tributário é fundamental para a adequada aplicação (ou não) do direito penal.

No primeiro capítulo, elaborado como forma de primeiro contato com a matéria, discutir-se-á sobre o ilícito e suas formas no direito brasileiro. O art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 se constitui em tipo penal que busca coibir uma das formas de ilícito: o tributário. Ao estudar as formas ilícitas, suas espécies e sanções, o operador do direito poderá, seguramente, ter um bom ponto de partida para discussões posteriores em matéria penal tributária. Os pontos de vista e as classificações apresentadas, existentes dentro da matéria, são tão simples quanto importantes para o bom desenvolvimento do que se segue.

No segundo capítulo, serão trazidas as informações a respeito do ICMS. No caso estudado, seria de suma importância que fosse adotado o mais adequado estudo sobre a matéria tributária, para que a decisão refletisse, de fato, o melhor resultado para a lide. Os institutos de direito tributário foram analisados sem a devida precaução, causando interpretações incorretas e destoantes por parte de alguns dos ministros. A correta exegese de alguns termos, v.g., “descontado” ou “cobrado”, faz com que a aplicação do direito ao caso concreto seja mais fiel à situação fática e elide a possibilidade de injustiças. Por isso, este capítulo se atém a delinear variados tópicos eminentemente tributários acerca do ICMS, imposto em pauta no caso

concreto julgado pelo HC 399.109-SC, para que o operador possa ter o máximo de substrato possível sobre o tema e sua relação com o aludido julgamento.

Já no terceiro e último capítulo, serão explicitados questionamentos referentes à órbita penal e que guardam relação com o julgamento em comento, ou seja, aspectos penais tributários que envolvem a apropriação indébita tributária. O direito penal deve, sim, ser utilizado pelo Estado, mas tão somente quando dele for aguardada a melhor decisão, sempre em *ultima ratio* e respeitando todas as garantias constitucionais. Uma delas, a da vedação da prisão civil por dívida, é fortemente violada por meio de interpretações errôneas e interesses que se sobrepõem à correta marcha do devido processo legal.

A proposta deste estudo, portanto, é que seja algo mais do que um simples debate. Propõe-se que seja verdadeiro meio alternativo de interpretação e condução de um problema que vem sendo tratado sem a ponderação necessária entre fins e meios. Ao passo que se tenta esclarecer um assunto talvez de difícil compreensão num primeiro olhar, novas medidas poderão ser tomadas tanto pelo poder público quanto pelos particulares, prevenindo condenações infundadas de um lado, e, de outro, o uso da própria legislação como subterfúgio para manobras de escape ao recolhimento de tributos devidos a quem de direito.

De acordo com o levantamento feito na doutrina e no âmbito acadêmico, poucos têm sido os debatedores sobre a temática proposta. Isso importa num déficit de informações importantes à discussão de um tema que é caríssimo à existência humana e que transcende a órbita tributária: sua liberdade. Posto isso, este trabalho terá o condão de aprofundar a discussão sobre a temática proposta, através do método descritivo de pesquisa, valendo-se de vasto levantamento bibliográfico, legal e jurisprudencial. Propõe-se, por fim, fazer com que surjam possibilidades de ordem prática que sirvam ao melhor manejo e interpretação das disposições legais e jurisprudenciais em futuras análises de situações que envolvam a mesma matéria.

## 2 CAPÍTULO I – O ILÍCITO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO

### 2.1 Aspectos introdutórios sobre o ilícito e a sanção no direito brasileiro

#### 2.1.1 *O ilícito e a ordem jurídica vigente*

Toda e qualquer conduta é interessante ao Direito. Essas condutas podem ser lícitas, ou seja, aquelas que o Direito prescreve ou admite, ou ilícitas, i.e., que violam determinada prescrição jurídica, sendo contrárias ao Direito (MACHADO, 2015). Há uma série de problemas a serem enfrentados quando se trata de ilícito, no entanto, para uma melhor abordagem do que se pretende discutir neste trabalho, faz-se um recorte metodológico com o objetivo de demarcar o objeto do presente estudo. Contudo, é imprescindível que, de início, se comente sobre os mandamentos possíveis de uma norma. O direito, como diz GUSMÃO (1997, p.56), pode prescrever

impondo, proibindo ou facultando. Quando impõe ou proíbe, não deixa margem à liberdade individual: não há outra solução senão obedecê-lo, sob pena de o infrator sofrer punição. Mas, quando permite, tolera, faculta ou, então, quando não prescreve, domina a liberdade individual, podendo cada um fazer ou não fazer, agir ou não agir, dar ou não dar, omitir-se ou agir, segundo suas conveniências e interesses, desde que não cause prejuízo a outrem, não exponha outrem a risco grave, não impeça que outrem exerça o seu direito ou desde que não transgrida uma regra de direito.

Assim, sabendo os possíveis direcionamentos que uma norma pode adotar, pode-se tratar de sua transgressão: o ilícito. Esse consiste em ação ou omissão na qual o agente não observa a norma proibitiva de determinado ato, a título de exemplo (GUSMÃO, 1997). Corroborar GONÇALVES (2012, p. 474), dizendo que o ato ilícito é “praticado com infração a um dever de conduta, por meio de ações ou omissões culposas ou dolosas do agente, das quais resulta dano para outrem”.

A responsabilização por ações cometidas (ou não) remonta de épocas longínquas. E, ainda que numa visão tão dicotômica quanto simples, doutrinariamente se explica o ilícito como aquilo que está diametralmente oposto ao lícito. Nesse sentido,

Embora no âmbito da Filosofia do Direito, e até no âmbito da Teoria Geral do Direito, existam controvérsias em torno do que seja o *ilícito*, prevalece entre os juristas a ideia de que no universo jurídico os comportamentos podem ser qualificados como *lícitos* ou *ilícitos*. Os primeiros são aqueles que estão de acordo, e os últimos aqueles contrários à ordem jurídica, ao direito objetivo (MACHADO, 2018, p. 498).

Ainda, REALE (2002, p.29) ressalta a importância da Sociologia do Direito na construção desses conceitos. Para ele, ainda que tal ramo do conhecimento não possua fins normativos, “no sentido de instaurar modelos de organização e de conduta, as suas conclusões são indispensáveis a quem tenha a missão de modelar os comportamentos humanos, para considerá-los lícitos ou ilícitos”.

De modo geral, não existem diferenças cruciais entre as modalidades de ilícitos existentes no nosso ordenamento jurídico. Os ilícitos civis, administrativos e penais não possuem uma essencialidade que os façam diferentes a não ser com relação ao valor dado às devidas reprimendas. As sanções penais, por lidarem com ilícitos de ordem mais grave, geralmente são mais rigorosas do que, v.g., as multas civis ou suspensões administrativas.

### *2.1.2 A sanção como consequência do ilícito*

Assevera REALE (2002) que toda e qualquer regra deve ser cumprida, seja ela religiosa, moral, jurídica. As regras exigem obediência. E se exigem essa obediência, resta claro que deve haver modos para que se cumpram tais regras, a fim de que não fiquem apenas no papel. A estas formas de garantir o cumprimento de determinadas regras o autor dá o nome de sanção. “Sanção é, pois, todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra” (REALE, 2002, p.65).

A transgressão do que é lícito em dada ordem jurídica necessita de uma reprimenda. Mas não há que se falar que essa reprimenda seja a simples negação daquilo positivado. Kelsen (1999) já previa em sua Teoria Pura do Direito que se o valor do cumprimento de obrigações assumidas em livre manifestação de vontade (um contrato, por exemplo) é descumprido, caberia à norma prever a execução forçada do patrimônio do devedor, como sanção pela inadimplência. O ilícito, portanto, é pressuposto do direito e não a sua negação.

A sanção está presente no dispositivo que tipifica a conduta a ser reprovada, e é nele que se identificam todos os elementos necessários à sua fiel apuração e posterior aplicação diante de um caso concreto. Adotando uma conotação linguística, CARVALHO (2018, p.560) diz que a “norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no consequente”. Uma seria consequência lógica da outra.

O ilícito é sempre algo indesejável, enquanto a sanção é sua reprovação. Logo, a sanção é a consequência natural do ilícito (MACHADO, 2015). Nesse sentido, NÓBREGA (2007, p. 48) aduz que a “sanção consiste, em termos gerais, nas consequências da inobservância do dever jurídico”. Por esses motivos não se deve julgar a sanção como mera resposta do poder estatal ao sujeito que infringe a ordem jurídica, mas como verdadeira garantia do cumprimento desta.

Nos dizeres de CARVALHO (2018, p. 536), a sanção, em seu estrito significado, seria a

norma jurídica em que o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deontica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida”. Em outros termos, sanção é a providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator.

Para GUSMÃO (1997, p. 80), pode-se dizer a sanção jurídica “pode recair sobre a pessoa ou o patrimônio do transgressor de seu preceito [...] neutraliza, desfaz, anula ou repara o mal causado pelo ilícito, bem como cria uma situação desfavorável para o transgressor”. Afere-se, pois, a utilização da sanção como um instrumento pelo Estado para responder ao ilícito e desencorajar a inobservância da norma jurídica.

Em suma, o Estado-legislador impõe normas para os administrados com o fito de regular relações jurídicas, dentre elas as tributárias. Caso algum sujeito descumpra a prescrição da norma, o Estado-Juiz tem o condão de aplicar-lhe determinada sanção, a depender do caso concreto.

### *2.1.3 As espécies de sanção jurídica*

A sanção jurídica é espécie do gênero sanção, e é tida como a ação “cumprida sobre a conduta não conforme para anulá-la, ou pelo menos para eliminar suas consequências danosas” (BOBBIO, 2001, p. 153). Nessa esteira, MACHADO (2018, p. 499) entende que “a sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito”. Contudo, não existe apenas uma espécie de sanção, muito menos esta é exclusividade da órbita do direito positivo.

O comportamento sancionador é consequência da violação de uma norma jurídica como já discutido. Pelo fato de comportar uma reprimenda externa e institucionalizada quando



descumprida, a norma jurídica se difere das morais e sociais<sup>2</sup>. Vale ressaltar que a mesma fonte que emana os preceitos normativos existentes em nosso ordenamento é a que produz as sanções aplicáveis aos casos concretos de descumprimento. Portanto, haverá uma resposta devida, imparcial e proporcional para cada norma violada (BOBBIO, 1997).

Trazendo a discussão para o ordenamento pátrio, existem, segundo MACHADO (2015, p.9) três espécies de sanção jurídica: executórias, indenizatórias e punitivas. As executórias servem para compelir aquele que se encontra inadimplente. Prioritariamente presente no campo cível, cumprem sua função de garantir o dever jurídico. As indenizatórias têm a função de reparar o dano resultante da ação ilícita praticada. Servem tanto para esse fim quanto para punir o responsável pelo ilícito. Ainda que sirvam para indenizar um dano moral, a indenização em si tem caráter patrimonial. Já as sanções punitivas têm a função de reprimenda ao ilícito, pura e simplesmente. Abarcam tanto o patrimônio do infrator quanto sua própria pessoa. São as chamadas “penas”, que, apesar do nome, não são exclusividade do Direito Penal. Nos dizeres do aludido autor, “as sanções punitivas têm por finalidade essencial castigar o responsável pelo ilícito ao qual correspondem. Finalidade que se revela mais claramente nas sanções punitivas não patrimoniais, que o alcançam de forma direta”.

De outra sorte, GUSMÃO (1997) aponta classificação das sanções da norma jurídica voltada para seis categorias distintas: repressivas, preventivas, executivas, restitutivas, rescisórias e extintivas. Segundo o autor, as repressivas contemplariam restrições à liberdade, ao patrimônio, pátrio poder, dentre outros; as preventivas serviriam para evitar a repetição de crimes ou eventuais prejuízos ao crédito; as executivas forçariam o cumprimento de obrigações; as restitutivas restabeleceriam o *status quo ante* de determinada relação; as rescisórias poriam fim a contratos, sociedades, atos e sentenças; e as extintivas se valeriam da prescrição e da decadência para extinguirem por completo relações jurídicas e direitos.

---

<sup>2</sup> Para BOBBIO (2001) existem as sanções morais, sociais e jurídicas. A única consequência das sanções morais seria o estado de culpa do malfeitor, também traduzido por remorso ou angústia. Seria apenas um arrependimento por determinada obrigação em consciência transgredida de fato. Já a sanção social, em contrapartida à sanção moral (interna por natureza), diz respeito a uma resposta externa a violações de costume, educação e vida em sociedade. Funcionam desde uma mera reprovação de comportamento até exclusão do grupo a que pertencem os indivíduos em questão. E este vasto campo de atuação punitiva é também seu maior problema: a desproporcionalidade entre fato e reprimenda. Complementando, o referido autor distingue a sanção jurídica “da moral por ser externa, isto é, por ser uma resposta de grupo, e da social por ser institucionalizada, isto é, por ser regulada, em geral, com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção das regras primárias” (p. 160).

### 2.1.4 As espécies de pena

BECCARIA (1999), ao formular sua teoria, sobre os fundamentos da punição, preocupou-se com a paz social, bem como com a possibilidade de que os indivíduos pudessem viver em sociedade e sem guerra. Para ele, existe o direito de punir e este não pertence somente ao Estado, e sim a toda a sociedade, isso porque o Direito Penal não tem a finalidade de defender somente os indivíduos, de forma isolada, e sim a sociedade como um todo. A punição seria uma forma de buscar e tentar impor a segurança no convívio social. Dessa forma ela é aplicada a todo e qualquer indivíduo que cometeu algum delito, causando um mal à sociedade. Ao ser praticado um fato, e este for tido como crime, a pena lhe deve ser aplicada.

Para BENTHAM apud BICUDO (2010), os fundamentos da punição estão inseridos na sua teoria geral do direito. Baseando-se no princípio da utilidade, o direito é tido como um valor e é essa valoração que deve ser levada em consideração ao serem formuladas as diversas legislações, as quais objetivam a felicidade humana. Partindo desse princípio, percebe-se o direito em dois sentidos: o moral e o legal. A sua concepção de direito possui consonância com a concepção de homem. E a sua concepção de punição, bem como de delito, está em consonância com o risco causado a segurança da sociedade.

As sanções de ordem punitiva no direito brasileiro se dividem em penais e administrativas. No cerne deste trabalho está uma sanção punitiva penal em matéria tributária, o que torna a presente discussão profícua. A pena é um “mal” que surge para revidar um delito (ilícito penal), aplicando-se tanto ao patrimônio do infrator, de forma indireta, quanto ao próprio infrator, de forma direta, cumuladas ou isoladamente. Nesse sentido:

As penas caracterizam-se por terem como finalidade essencial o castigo ao responsável pelo ilícito ao qual correspondem. Esse castigo ocorre de forma direta, nas penas de natureza pessoal, e de forma indireta, nas penas de natureza patrimonial. Se tomarmos em consideração a forma pela qual atingem o responsável pelo ilícito, portanto, poderemos classificar as penas em duas espécies, a saber, pessoais e patrimoniais (MACHADO, 2015, p. 9).

As penas pessoais são as que, diretamente, atingem a pessoa praticante do ilícito e se caracterizam por serem suportadas única e exclusivamente por esta<sup>3</sup>. São as penas corporais,

---

<sup>3</sup> Constituição Federal de 1988, Art. 5º, XLV. Nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

como as usuais penas privativas de liberdade. Já as penas patrimoniais, ao revés das penas pessoais, atingem apenas indiretamente o transgressor, haja vista tolher apenas seu patrimônio.

## **2.2 O ilícito tributário e seus desdobramentos: penal e administrativo**

O ilícito no direito brasileiro se dá pelo descumprimento de determinada ordem normativa presente na legislação vigente. E os ilícitos tributários não fogem à regra. Nas palavras de AMARO (2014),

As obrigações tributárias (quer respeitem à prestação de tributo, quer se refiram a deveres formais ou instrumentais) supõem a possibilidade de descumprimento. Como se dá com quaisquer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por variadas razões (desde o simples desconhecimento do preceito normativo até a vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal), proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica (p. 420).

Adotando uma linguagem propositiva, temos que o antecedente da regra sancionatória (parte que descreve fato ilícito), pressupõe um descumprimento de dever, que seria o consequente da regra-matriz de incidência. O ato de descumprir o mandamento positivado, tido como um comportamento antijurídico, recebe o nome de ilícito ou infração tributária (CARVALHO, 2018). Define-se, pois, ilícito tributário como “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais” (CARVALHO, 2018, p. 540).

Tratando de seu contexto histórico, apesar da semente plantada nas épocas colonial e imperial, o combate aos ilícitos tributários germina com potência apenas na década de 1960. Houve, pois, no período militar, o reforço do combate aos ilícitos tributários com o advento da Lei nº 4.729/1965, que definia, sobretudo, os casos de sonegação fiscal. Sabendo da importância que os tributos possuem para o bom funcionamento da máquina pública, tal lei foi de grande valia na defesa do cumprimento dessa relação jurídica obrigacional.

No pós-militarismo, destaca-se a criação da Lei nº 8.137/1990, que trouxe em seu bojo os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo de uma forma geral. Essa lei fez a releitura de alguns dispositivos presentes na antiga Lei nº 4.729/1965, passando a tratar de forma geral sobre o tema crimes contra a ordem tributária, alargando as possibilidades de fatos típicos. Apesar de ser menos técnica do que a lei anterior, a Lei nº

8.137/1990 revogou completamente sua predecessora, haja vista o tratamento integral da matéria, fato que enseja ab-rogação de acordo com o § 1º, do art. 2º da LINDB<sup>4</sup>.

A atual legislação tributária, por apresentar competências repartidas entre os entes da federação, possui larga extensão. Com isso, a apreciação dos ilícitos tributários deve ser feita caso a caso, muito embora se consiga fazer uma análise global de acordo com o tema envolvido. E sobre a definição desses ilícitos, MACHADO (2018) ressalta que tal apreciação, dada em qualquer órbita (federal, estadual, distrital ou municipal), deve ser casuística, reforçando o caráter complexo e, por vezes inadequado, do ordenamento jurídico tributário.

Ainda sobre ilícitos tributários, importantes são as colocações de CARVALHO (2018, p.540). A primeira diz que o ilícito “pode advir da não prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais”. A segunda, refere-se ao “constante e invariável traço que identifica, prontamente, estarmos diante de uma hipótese de ilícito tributário: é a não prestação (não p), presente onde houver fórmula descritiva de infração”.

Para BITENCOURT & MONTEIRO (2013), as discussões sobre o ilícito tributário nos permitem dizer que aquilo que é crime (infração penal), é diferente daquilo que é apenas ilícito (infração tributária). Tal diferenciação deve ser pautada em dois aspectos: (i) ofensa material a bem jurídico e (ii) constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva, além da declaração de culpabilidade do agente.

Sobre o ponto (i), os autores:

Se partirmos da premissa fundamental de que o Direito Penal tem como função a proteção subsidiária de bens jurídicos importantes, não podemos admitir a criminalização de condutas constitutivas de mera infração de dever. De modo que sempre e quando o comportamento tipificado não represente uma ofensa à preservação do bem jurídico *ordem tributária*, não há que se falar na deflagração do poder punitivo do Estado (BITENCOURT & MONTEIRO, 2013, p. 18).

Com relação ao ponto (ii), os mesmos:

Apesar de a antijuridicidade ser uma categoria sistemática transversal, comum a todos os ramos do Direito, dotando o ordenamento jurídico de coerência lógica e impondo a interpretação teleológica e sistemática das normas, a persecução de delitos, entre eles o delito tributário, atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; conseqüentemente, a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos

---

<sup>4</sup> LINDB, Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

necessários e irrenunciáveis para aplicação da pena (BITENCOURT & MONTEIRO, 2013, p. 18).

Contudo, o ilícito tributário não é necessariamente penal. “Será ilícito penal, ou crime, apenas se estiver descrito como um tipo penal, vale dizer, se à conduta estiver ligada uma sanção penal” (MACHADO, 2015, p. 55). Em resumo, caso um agente descumpra dever presente em legislação com matéria tributária, estará sujeito a cometer ilícitos administrativos (infrações tributárias) ou penais (chamados crimes tributários ou contra a ordem tributária). E sobre eles a discussão agora se debruça de maneira específica.

### *2.2.1 Ilícito administrativo tributário*

Na classificação feita por MACHADO (2018), os ilícitos tributários são divididos em administrativos e penais. A diferença primordial entre eles se dá quanto à sanção imposta a cada um. Nos administrativos, por serem transgressões legais à obrigação tributária (principal ou acessória), as sanções se limitam ao cunho patrimonial em sua maioria. Já nos ilícitos penais tributários, as sanções passam a ser pessoais, cumuladas com multas.

Quanto à aplicação das sanções referentes aos ilícitos administrativos tributários, o referido autor profere ressalva de que esta deve ser feita com cuidado para que não sejam cometidas injustiças. Este pensamento permeia a aplicação tanto das multas quanto das penas pessoais. Contudo, nos ilícitos administrativos, a proporcionalidade da fixação das multas realmente deve ser tomada com cautela. Apesar de estarem os parâmetros para tal aplicação presentes na legislação, eles não possuem vinculação com o imposto ou com o valor das operações tributáveis. Nesses casos, se “o contribuinte pode demonstrar que o imposto foi pago, afastando, portanto, aquela presunção de inadimplemento da obrigação principal, é esta a multa cabível, e não aquela fixada em função do valor do imposto ou de sua base de cálculo” (MACHADO, 2018, p.499).

Para SILVA (1998), os ilícitos administrativos tributários (para ele “infrações tributário-penais”) são, na verdade, ilícitos contra a Administração Pública, uma vez que, utilizando-se da comparação com o direito italiano, o direito tributário não teria autonomia, e estaria inserto no direito administrativo. Com isso, não seria lógico adotar uma “ordem tributária” como bem jurídico a ser tutelado pelo Estado já que esta estaria contida numa “ordem administrativa”.

O equívoco do legislador de Direito Penal Tributário no Brasil reside em pensar que existe uma “ordem tributária” distinta da “ordem administrativa”, o que incorpora led o engano, na medida em que nosso país possui cinco mil e tantos ordenamentos tributários, repartidos entre os milhares de Municípios, as mais de duas dezenas de Estados, a União e o Distrito Federal. A admissão dessa ordem no interior de um cabedal tão ingente e dispersivo de normas fere assim a lógica como o bom senso. (SILVA, 1998, p. 9)

Não obstante o pensamento do ilustre autor, não é o posicionamento que se adota no Brasil. Meros ilícitos administrativos de ontem foram, hoje, transformados, pela lei, em ilícitos penais, sujeitos, pois, aos regimes da jurisdição criminal. Há sensíveis diferenças entre as sanções penais e as administrativas: “Importantes são as diferenças no aspecto substancial e no aspecto formal entre as sanções penais e as administrativas [...]. As primeiras são aplicadas pelo juiz penal [...]; as outras pela autoridade administrativa, no exercício de uma função administrativa [...]” (CARRAZZA, 2011, p. 685).

As penalidades referentes à espécie administrativa de ilícito tributário têm em sua maioria finalidade punitiva, pois agravam o valor de tributo ora cobrado e não cumprido. Contudo, esse fato não é suficiente para caracterizá-las como sancionatórias, haja vista não possuírem caráter jurisdicional coativo (CARVALHO, 2018).

### 2.2.2 *Ilícito penal tributário*

Quando se assume que determinado fato social<sup>5</sup> é da alçada do Direito Penal, presume-se haver o mínimo de violência e/ou reprovação de conduta. Para BITENCOURT (2012a, p.19), “o fato social que contrariar o ordenamento jurídico constitui ilícito jurídico, cuja modalidade mais grave é o ilícito penal, que lesa os bens mais importantes dos membros da sociedade”.

De acordo com os casos concretos, quando todos os outros meios de controle social se mostram ineficazes para apaziguar a quebra no convívio social, o Direito Penal, *ultima ratio* das sanções, aparece com o condão de tentar resolver os conflitos, aplicando a reprimenda justa, proporcional e necessária para cada ocasião. Afere-se, portanto, que a finalidade do direito penal é proteger os bens de maior valia para a sociedade. Segundo PRADO (2014, p. 113), “o

---

<sup>5</sup> Para dar conta da aplicação do seu método, DURKHEIM (2007) cunhou uma categoria, um objeto para a sociologia: os fatos sociais. Os fatos sociais não seriam quaisquer fatos, seriam fatos dotados de algumas características fundamentais, tais como maneiras de agir, pensar e sentir, exteriores aos indivíduos e dotadas de um poder de coerção. Os fatos sociais devem, pois, serem dotados de exterioridade, imperatividade e coercitividade.

pensamento jurídico moderno reconhece que a missão imediata e primordial do Direito Penal reside na proteção de bens jurídicos – essenciais ao indivíduo e à comunidade”.

Importante recapitular a ideia de que o ilícito está relacionado com o descumprimento obrigacional. Além disso, temos por ilícito tributário “todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção” (CARVALHO, 2018, p. 551).

Contudo, faz-se necessário, antes de adentrar ao ilícito penal tributário em si, a seguinte pergunta: qual o fundamento da pena criminal? Questiona (MACHADO, 2015, p. 207): “seria ela destinada a restabelecer os princípios éticos violados pelo autor do crime? Ou a pena criminal existiria para produzir efeitos úteis aos dirigentes da sociedade? ”.

De acordo com MOURULLO apud MACHADO (2015, p. 208), essa justificativa para o ilícito tributário poderia ter duas alternativas: ética ou utilitarista. Para o autor,

a criminalização da infração tributária pode responder a duas abordagens distintas: pode ser o resultado da convicção de que um sistema tributário foi formulado dentro do que é justo, digno do respeito de todos e que, portanto, a infração seria algo intolerável; ou, pode ser o produto da verificação estatística de que quase todo mundo fraudava o sistema e que, portanto, é necessário provocar o terrorismo penal para compelir as pessoas a pagarem os tributos. A primeira abordagem parece correta. Já a segunda é inadmissível, porque pretende usar do Direito Penal para fins meramente utilitários, escondendo as falhas do próprio sistema tributário.

Nem de longe, porém, o ordenamento jurídico tributário pátrio se dá de forma justa. Principalmente quando se sabe que a distribuição de alíquotas proporcionais ao patrimônio e à consequente capacidade contributiva não é alcançada de forma ideal. Porém, a crescente criminalização das condutas tidas por ilícitas atende apenas à autoridade fazendária, vez que essa se aproveita do efeito intimidativo da pena para atingir seus fins.

A nosso ver a criminalização do ilícito tributário decorre do comodismo dos encarregados da arrecadação dos tributos. É muito mais cômodo ameaçar com pena prisional, que somente através da criminalização se faz possível, do que utilizar os mecanismos de controle adequados para evitar condutas ilegais dos contribuintes que querem fugir ao pagamento do tributo. Comodismo simplesmente, e nada de fundamento moral (MACHADO, 2015, p. 209).

O fundamento da incriminação seria meramente econômico, com o fito de induzir comportamentos através da cominação de penas. Contudo, haja vista a problemática rotina do Fisco (com falhas de arrecadação, inclusive), acabam os contribuintes se sujeitando às variadas arbitrariedades impostas pelo Estado, principalmente por conta da intervenção policial quando apuram as infrações penais-tributárias contra eles apontadas (SILVA, 1998).

A ausência de fundamento moral para as reprimendas penais tributárias, portanto faz com que muitas vezes os contribuintes não se sintam encorajados a arcarem com suas obrigações. A ausência ou má qualidade dos serviços públicos e o injusto tratamento tributário que a população sofre são causas principais para esse desestímulo, atreladas à complexidade das obrigações acessórias existentes no país.

Por fim, com relação ao tratamento empregado ao direito penal tributário, que deve estar de acordo com todo o sistema jurídico nacional, a doutrina se divide. Para TORRES (2019, p.11), esse “encontra princípios e limites nos mesmos valores que informam as garantias constitucionais do Direito Penal”. Ou seja, para a aplicação das regras sancionadoras em matéria tributária é imprescindível que se faça o delineamento da conduta do agente, tanto quanto às imputações alegadas quanto às atividades por ele exercidas, observando-se a legislação vigente.

Num viés tributarista, a doutrina expõe que não há como aplicar a lei penal tributária sem a complementação adequada do próprio Direito Tributário, cerne da matéria tratada. Para CARRAZZA (2011, p. 687), “só é possível entender os delitos penais tributários (contrabando, descaminho, sonegação fiscal, apropriação indébita...) compreendendo corretamente os fenômenos que o direito tributário regula”.

### *2.2.3 As sanções tributárias*

Quando se busca a reparação do dano de um ilícito tributário, ora se busca a execução coercitiva da obrigação que foi descumprida, ora prestações indenizatórias, ora punição pessoal do infrator. Tais medidas, inclusive, podem cumular-se (AMARO, 2014). A sanção varia de acordo com o caso concreto, mas pode ser estabelecido um norte de aplicação.

As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e uma consequência prescritora de um vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos. A proposição-hipótese está ligada à proposição-tese ou consequência pelo conectivo dever-ser na sua função neutra, enquanto outro conectivo deôntico, modalizado nas formas permitido, obrigado ou proibido, une os sujeitos da relação – credor e devedor (CARVALHO, 2018, p. 540).

Caso o infrator apenas faltar com a obrigação de pagar tributo devido, o sujeito ativo da obrigação (o credor), poderá exigir seu cumprimento coercitivamente através de sanção imposta pelo Estado-juiz, previamente definida em lei, proporcional ao montante não pago. Caso seja



apenas um descumprimento de obrigação acessória, devido ao menor grau de relevância, aplica-se punição mais branda ao infrator, também definida em lei e proporcional ao ato cometido.

As infrações tributárias podem, portanto, se dar de variadas formas. O descumprimento de obrigações tributárias, principais ou acessórias, são as mais comuns. Para tais infrações, o nosso ordenamento prevê determinadas sanções, sendo a mais comum delas a pena pecuniária (multa), não importando a dimensão do ilícito praticado. São também aplicadas penas de perdimento de bens e/ou restrição de direitos (PAULSEN, 2017).

Contudo, no que diz respeito às “sanções políticas”, há entendimento do STF<sup>6</sup> de que não pode o Estado se valer de meios indiretos de coerção, tomando-os como forma de arrecadação forçada. Haveria, em função do aparato coercitivo, constrangimento do contribuinte para que adimplisse com as obrigações fiscais eventualmente em atraso, mediante restrições ao exercício das atividades regulares. O monopólio da força estaria sendo utilizado de maneira equivocada, como forma de exigir uma conduta.

Ainda que inconstitucionais, tais sanções políticas não são raras em nosso cotidiano. A autoridade fazendária encontra nelas uma saída “viável” de cobrar tributos através de apreensão de mercadorias por pequenas irregularidades documentais, inscrições indevidas em cadastros de inadimplentes, recusa de certidão negativa em que não consta óbice para expedi-la, dentre outras. Essas sanções podem acarretar danos morais, materiais e lucros cessantes, por isso devem ser constantemente combatidas e paulatinamente expurgadas da rotina administrativa tributária.

A respeito do dolo na prática do crime tributário, a legislação e a doutrina entendem que não interessa à aplicação da sanção. De acordo com a prescrição do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato<sup>7</sup>. A princípio, portanto, a responsabilidade seria objetiva em matéria tributária. Contudo, “como sua formulação não está em termos absolutos, a possibilidade de dispor em sentido contrário oferta espaço para que a autoridade legislativa construa as chamadas infrações subjetivas” (CARVALHO, 2018, p. 579).

---

<sup>6</sup> STF, ARE 915424 AgR, rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, out. 2015.

<sup>7</sup> CTN, Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No caso em questão, como se trata de norma penal em matéria tributária, a aferição do dolo do agente torna-se indispensável à sua aplicação bem como dos meios coercitivos por ela impostos para sua garantia. No caso estudado pelo presente trabalho mais ainda, haja vista que o crime de apropriação indébita só se constitui no âmbito penal com o dolo do agente em apropriar-se da coisa alheia para si após posse lícita.

### **3 CAPÍTULO II – O REGRAMENTO DO ICMS APLICADO AO TIPO PENAL DO ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990**

#### **3.1 Disposições sobre o recolhimento de “valor do tributo”: os termos “descontado” e “cobrado” à luz do direito tributário**

O tipo penal de apropriação indébita tributária traz consigo o termo “valor de tributo”, referindo-se àquilo que se deixa de recolher aos cofres públicos, mas que é, efetivamente, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação. Por ora, nos ateremos ao que seja “valor de tributo”.

Tributos são cobrados todos os dias e sobre as mais variadas bases de cálculo. Com relação à repercussão desses tributos no encargo econômico-financeiro, suas cobranças podem se dar de duas formas: direta e indireta. Diz-se tributo indireto aquele que permite a translação de seu “valor” para uma pessoa diferente da legalmente posta enquanto sujeito passivo da obrigação – como o ICMS. E tributo direto, por sua vez, não permite esse “repasse”, fazendo com que o sujeito passivo da obrigação tributária seja, também, quem sofra o impacto econômico-financeiro da cobrança (ALEXANDRE, 2017).

Trazendo o ICMS à baila, a cobrança de seus valores se dá, como visto, de forma indireta. A Lei Kandir (LC 87/1996, que rege o imposto estadual) prevê que pode haver repercussão econômico-financeira do tributo em outrem que não o sujeito passivo da obrigação<sup>8</sup>. O consumidor, portanto, ao pagar pela mercadoria, sofre o impacto da tributação indireta, embutida (juntamente com outros valores) no preço pago ao comerciante.

O “preço” é outro fator fundamental quando discutido o recolhimento do valor de tributo. Da melhor técnica tributarista se extrai que, os tributos indiretos são embutidos no valor final (preço) repassado ao consumidor, comportando nesta relação, pois, uma dualidade: contribuinte de direito (responsável legal pelo pagamento do tributo) e contribuinte de fato (quem arca economicamente com o valor do tributo).

---

<sup>8</sup> LC 87/1996, Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Contudo, além dos valores de tributos indiretos, o preço é constituído por diversos outros custos ao comerciante: matérias-primas, alugueis, salários, despesas de transporte. Tendo isso em vista, o comerciante que não honra com seus contratos, v.g., com fornecedores, não está tomando aquilo que veio do consumidor através de pagamento, e sim descumprindo com seus próprios deveres legalmente assumidos<sup>9</sup>.

Para que fique mais claro: não há como o consumidor voltar seu pagamento para qualquer valor integrante do preço final (manutenção da empresa, pagamentos aos colaboradores, tributos). O suposto sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária estaria “apropriando-se” daquilo devido pelo consumidor e que é seu por direito: o preço cobrado pela mercadoria. Contudo, apropriar-se de algo que é seu não constitui crime de coisa alguma. Por absoluta impropriedade do objeto<sup>10</sup>, tal fato constituiria crime impossível.

Em suma, o consumidor não ocupa o espaço do contribuinte de direito em nenhuma obrigação, seja ela principal, seja acessória. Os atos de vender a mercadoria e pagar o preço por ela fixado encerram o rito civil da *traditio*, cabendo a esse ramo do direito cuidar das possíveis mazelas que esta relação (de consumo, portanto) for acometida (fraude, vícios de produto e demais lesões). Na lição de SILVA (1998, p. 224), “o vínculo jurídico entre o contribuinte e o terceiro não se disciplina pelo Direito Tributário, e muito menos pelo Direito Penal Tributário. Trata-se, indubitavelmente, de relação jurídica sob a égide do Direito Previdenciário ou do Direito Privado, máxime o Comercial”.

O valor do ICMS é devido dentro de uma relação direta entre comerciante e Estado, e aquele (apesar de sua posição entre Estado e consumidor) não representa mero meio de cobrança ou repasse de imposto, até porque, repetimos, inexiste tal imposto devido pelo consumidor. Tanto é que os tribunais superiores já vêm decidindo que o comerciante deve recolher o tributo ainda que o cliente não lhe pague o preço. É impensável que o consumidor seja contribuinte na seara tributária, mas que se dê ao consumidor este papel para fins penais (MARTINS & SANTIAGO, 2019).

---

<sup>9</sup> SANTIAGO (2019) afirma que foi discutida a hipótese de que “o não pagamento de ‘valor de tributo’ (e não simplesmente de ‘tributo’) descontado ou cobrado estenderia o seu alcance à mera transferência do respectivo ônus econômico, alcançando o ICMS próprio”. Para o ele, tal proposta pode ser perigosa para o direito. Caso levada à cabo pelas autoridades, estaria autorizando a criminalização do não pagamento de vários outros tributos incidentes sobre empresas, que de algum modo, repercutem esses encargos em seus produtos.

<sup>10</sup> Código Penal, Art. 17. Não se pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime.

Segundo o Ministro Rogério Schietti Cruz, no relatório do HC 399.109-SC, os termos “descontado” e “cobrado” devem ser adotados de acordo com a interpretação de quem aplicar a lei, ou seja, de quem atribuir significado à prescrição legal, extraindo os valores nela contidos. Isso acontece porque a própria linguagem do direito (deôntica) “possibilita a existência de termos imprecisos, impróprios ou mesmo equivocados, resultantes, decerto, da formação heterogênea das Casas Legislativas” (Anexo A, p. 65).

Nas palavras da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, em seu voto no HC em comento, “não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele ‘cobrado’ ou ‘descontado’” (Anexo A, p. 83). No caso abordado por este trabalho, os termos “descontado” e “cobrado” foram claramente tomados sob viés penal<sup>11</sup>, e não sob a ótica (acertada) de seu ramo de origem: o direito tributário<sup>12</sup>. Para BOTTINI & SANTIAGO (2018), inexistente razão para tal forma atécnica de interpretação, haja vista que, “se o tributo é descontado ou cobrado por um particular, é porque ele é devido por outro. Isso acontece em todos casos de retenção pela fonte pagadora (tributo descontado) e na substituição tributária para a frente (tributo cobrado de uma empresa por outra) ”.

Na lição de MACHADO (2015, p. 406),

[...] só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutindo no preço de bens ou serviços.

O termo “cobrado não expressa o sentido de *recolhido* ou *pago* pelo contribuinte fornecedor, mas sim o significado de que houve *incidência* do imposto nas operações efetuadas” (BERGAMINI, 2012, p. 352). Essa incidência deve ser analisada caso a caso e não em relação à apuração mensal do imposto. Sendo assim, falar em “cobrar” o imposto significa que este é “devido” na operação, i.e., calculado e adicionado ao valor total da operação.

---

<sup>11</sup> A fala do Ministro Rogério Schietti Cruz é clara: “**A interpretação consentânea com a dogmática penal** do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. (...)” (STJ - HC: 399109 SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018, **grifo nosso**)

<sup>12</sup> “A essência de ‘descontar’ ou ‘cobrar’ deve ser buscada em seus significados extraídos da dogmática do Direito Tributário e não no sentido amplo do vernáculo”. (SALVADOR NETTO, 2019, p. 13).

De outro lado, o temo “descontado”, à luz do direito tributário, deve ser encarado como aquele que é diminuído do montante total a ser pago a título de remuneração, por exemplo, quando tratamos do IRPF. Desconta-se diretamente pela fonte pagadora o tributo que deve ser repassado a quem de direito. Essa retenção garante (ou deveria garantir) a plena satisfação do crédito tributário surgido da relação entre sujeito ativo e contribuinte tributário.

Em conclusão, se o tributo é descontado ou cobrado por um particular, em se tratando de impostos indiretos, é porque ele é devido por outro. Isso acontece em todos casos de retenção pela fonte pagadora (tributo descontado) e na substituição tributária para a frente (tributo cobrado de uma empresa por outra), por exemplo. Nos casos de ICMS próprio, não funciona assim, haja vista o consumidor final não possuir qualquer relação jurídica que não a consumerista com aquele que oferta seus produtos e serviços.

### **3.2 A vedação ao efeito cascata no direito tributário brasileiro: o princípio da não cumulatividade e o sistema de créditos do ICMS**

De acordo com o art. 155, II, da Lei Maior<sup>13</sup>, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS<sup>14</sup> – é um imposto estadual e, segundo o § 2º, I<sup>15</sup>, do mesmo artigo, é não cumulativo, devendo o contribuinte, portanto, compensá-lo em cada operação de circulação de mercadorias e/ou serviços por ele realizados.

Por ter tal status constitucional<sup>16</sup>, a não cumulatividade não pode sofrer alterações que prejudiquem sua abrangência. “O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao *princípio da não*

---

<sup>13</sup> Constituição Federal de 1988, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

<sup>14</sup> “O ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também com função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular”. (MACHADO, 2018, p. 372).

<sup>15</sup> Constituição Federal de 1988, Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

<sup>16</sup> Apesar do status constitucional, a não cumulatividade do ICMS não foge das críticas da doutrina. Autores como MACHADO (2018) aludem que tal princípio constitui um dos graves defeitos do sistema tributário brasileiro, haja vista a experiência ter se mostrado ruim, sendo a não cumulatividade inteiramente inadequada para o país. Como

*cumulatividade*, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais” (CARRAZZA, 2011, p. 381).

A compensação do tributo já pago é feita a partir das notas fiscais, que conterão em destaque o valor já apurado anteriormente. “O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre o valor adicional ao preço” (PAULSEN, 2017, p. 289). É esse detalhe que permite a não cumulatividade do tributo, posto que quem faz parte da cadeia já sabe exatamente o *quantum* a pagar em cada fase da circulação das mercadorias/serviços, além do que deve recolher por cada operação própria.

Em resumo, a técnica de tributação da não cumulatividade é representada pelo sistema de créditos tributários, formado pelo saldo de impostos pagos anteriormente, podendo ser negativo ou positivo. O imposto vai destacado na nota fiscal de cada operação, e serve como crédito ao adquirente para descontar o imposto devido por si na revenda da mercadoria ou em qualquer outra atividade tributável por ICMS (BERGAMINI, 2012).

[...] o contribuinte *de iure* (i) transfere ao adquirente da mercadoria ou ao fruidor do serviço de transporte transmunicipal e de comunicação o ônus financeiro do imposto que adiantará ao Estado (ou ao Distrito Federal) e (ii) se credita do imposto que suportou em suas aquisições, e que lhe foi transferido por seu fornecedor (CARRAZZA, 2011, p. 382).

Caso não houvesse respeito ao princípio da não cumulatividade, haveria a incidência de imposto sobre imposto – o chamado *efeito cascata* – no decorrer das relações jurídicas entre os comerciantes. Essa cumulatividade traria malefícios enormes à cadeia mercantil, haja vista que o preço final seria “inflado” artificialmente pela incidência recorrente dos ICMS anteriores na base de cálculo dos sucessores (BERGAMINI, 2012).

A veiculação do regime não cumulativo tem o fim único e específico de inviabilizar o efeito cascata do ICMS incidente sobre cada uma das etapas mercantis de uma determinada cadeia. Não fosse assim, os preços finais de bens e serviços estariam artificialmente inflados e, logicamente, impediriam a fluidez comercial (BERGAMINI, 2012, p. 352).

Ao final de cada mês, no momento em que o contribuinte apura o imposto que deve ser recolhido sobre suas operações (informando-o na Guia de Informação e Apuração do ICMS), é imprescindível que faça, também, as necessárias análises do crédito/débito escriturados em seus

---

exemplos, o autor cita entre as desvantagens deste princípio a complexa administração do ICMS por parte dos Estados, com todas as burocracias de estilo, a forte evasão do imposto – devido às altas alíquotas empregadas –, e a enorme quantidade de litígios entre contribuintes e o Estado nos últimos 20 anos.

livros fiscais. Essas operações ocorrem quando há saldo (a receber ou a pagar) resultante de operações já realizadas na cadeia durante aquele período (CARRAZZA, 2011).

É por força da não cumulatividade que o contribuinte pode dispor dos créditos que acumula nas operações de ICMS. No ato de lançamento do tributo, o contribuinte declara os valores de cada operação, e são esses cálculos que levam à possibilidade de se obter créditos ou não.

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em créditos, parte em moeda. Nada impede, porém, seja feito só em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos nascidos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores) (CARRAZZA, 2011, p. 410).

O sistema de créditos proporcionado pela Carta Maior impede, portanto, que a Administração Pública possa dispor como queira de tal processo. O constituinte teve a preocupação de proporcionar a compensação entre créditos e débitos nas operações de ICMS para que a carga tributária não sofresse anomalias que pesassem, no fim das contas, no bolso de quem suporta economicamente as operações. Como diz CARRAZZA (2011, p. 413), “o princípio da não cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a *diferença* apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos”.

Para encerrar bem o tema, PAULSEN (2017, p. 376) resume bem o sistema da não cumulatividade do ICMS, dizendo que

A não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias (PAULSEN, 2017, p. 376).

Desse modo, o traço marcante da não cumulatividade do ICMS permite que as operações sejam compensadas via créditos, a fim de que não se onere o sistema mais do que o adequado, importando em sobrecarga econômica para o consumidor final. E é justamente essa questão do repasse de valores (créditos) que enseja alguns problemas.



### 3.3 Substituição tributária: o efeito *longa manus* do Estado sobre o contribuinte de fato

Tema de relevante valia ao estudo do ICMS, a substituição tributária se faz presente nessa espécie de imposto como forma de alterar a figura de quem efetivamente recolhe o tributo na cadeia, nos limites da lei. Sobre a substituição tributária, dispõe o CTN, em seu art. 128

Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O CTN permite, portanto, que o contribuinte não recolha o tributo, atribuindo tal responsabilidade a uma terceira pessoa (alheia, pois, à relação Fisco-contribuinte), que estaria ainda assim vinculada ao fato gerador da obrigação. Esta terceira pessoa pode ser um doador, um transportador, um depositário, quem a lei designar. Dessa forma, ocorre responsabilidade por substituição quando, por lei, recai sobre uma pessoa alheia à relação tributária originária o dever de pagar o tributo desta (CASSONE, 2018).

A substituição tributária é de tão relevante importância que foi alçada ao texto constitucional. De acordo com o art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988,

a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

O objetivo básico do sistema de substituição tributária é facilitar a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, em determinada cadeia de circulação de mercadorias. Nos dizeres de BERGAMINI (2012, p. 541), a “substituição tributária pode ser definida como a imputação da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, a ele está indiretamente vinculado”.

Quando se fala em regime de substituição tributária, deve-se ficar atento às pessoas envolvidas. Aqueles que são responsáveis pelo recolhimento antecipado do imposto são os substitutos tributários. Já os que estão na outra ponta, ou seja, os que têm seu imposto recolhido de forma antecipada, são os substituídos. Como diz PAULSEN (2017, p. 260), na substituição tributária “o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte (comerciante), que realiza o fato imponible, prevendo a lei – desde logo – o encargo da obrigação a uma outra pessoa – substituta (industrial) –, que fica compelida a pagar a dívida própria”.

Importante ressaltar que, ainda que não pratiquem o fato gerador, os substituídos terão seu ICMS, no caso, recolhidos pelo substituto por força de lei. Isso reflete regra básica da tributação: só se onera quem praticou o fato típico. Para CARRAZZA (2011, p. 353), “ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do *fato imponible*”.

Via de regra, existem duas formas<sup>17</sup> de substituição tributária: para trás (regressiva ou por diferimento) e para frente (progressiva ou por antecipação). Quando há diferimento, ou substituição tributária para trás, há uma postergação do pagamento. O fato gerador ocorre quando, v.g., um pequeno produtor vende sua mercadoria para uma grande indústria, oportunidade na qual a autoridade fazendária atribui a esta, na forma da lei, o dever de recolher seu tributo (substituto) somado ao do pequeno produtor (substituído). “Por essa razão, essa modalidade de substituição tributária em regra é implementada pelo diferimento que, em suma, tem o efeito de adiar ou retardar o cumprimento da obrigação principal de uma obrigação tributada” (BERGAMINI, 2012, p. 544).

Quando há antecipação, ou substituição tributária para frente, há um pagamento precoce e anterior do tributo de toda a cadeia, baseado em um raciocínio presuntivo. O fato gerador vai ocorrer no futuro, mas o primeiro da cadeia é o responsável por recolher a tributação dos que estão à sua frente. Isso acontece para que se tenha melhor controle de preço – evitando que o comerciante final revenda o produto (um carro, por exemplo), mais caro do que o lucro que o fabricante (montadora, neste caso) obteve. Em suma, elege-se um substituto tributário para se responsabilizar pelo recolhimento de todos os substituídos, incidindo assim em toda a cadeia mercantil (BERGAMINI, 2012).

Passadas as noções gerais sobre as formas de responsabilidade tributária por substituição, mostrar-se-á, doravante, a problemática da não observação das entranhas destes institutos no julgamento do HC 399.109-SC.

Nas relações de substituição tributária, onde ocorre o recolhimento do ICMS-ST, “[...] o substituto tributário recolhe o ICMS devido pelo substituído, de modo que, independentemente do mecanismo de substituição tributária implementado, o substituto sempre

---

<sup>17</sup> PAULSEN (2017, p. 260) destaca ainda uma terceira forma, a concomitante. Segundo ele, esta forma “se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Nesta situação encontra-se a substituição tributária dos serviços de transportes”.

irá recolher o seu próprio tributo e o tributo devido por uma terceira pessoa (o substituído) ” (BERGAMINI, 2012, p. 550).

Contudo, qual foi a lógica adotada pelo STF? A de que o empresário embute o valor do ICMS no preço do produto. Até aí nada de mais, pois vários são os custos embutidos no preço final ofertado ao consumidor. Posteriormente, o consumidor paga o preço para que o vendedor repasse o valor do tributo ao Estado. Se assim não proceder o comerciante, estaria se apropriando indevidamente do imposto “cobrado”. Esse raciocínio levaria a crer que a aplicação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 estaria correto. Entretanto, vejamos.

Na substituição tributária para trás, vendida a mercadoria pelo substituto tributário, este arca com seu ICMS próprio e também com o ICMS-ST do fato gerador que será realizado mais à frente pelo substituído. E é aqui que se faz necessária imperiosa atenção. O ICMS-ST não é embutido no preço da mercadoria do substituto (muito embora assim o faça com o ICMS próprio) e sim cobrado à parte (de forma destacada) do próximo adquirente na cadeia.

Noutra situação, caso o substituto tributário cobre e receba o valor referente ao ICMS-ST do substituído, e, de posse desse valor, não repasse o mesmo ao Fisco, estaria – agora sim – cometendo apropriação daquilo que não é seu, i.e., incorrendo em apropriação indébita tributária. Ainda, há uma situação em que o comerciante nada precisaria pagar ao Estado, qual seja, quando possuir créditos suficientes que abarquem todo o débito tributário existente daquela operação.

### **3.4 A formação do crédito tributário e seu não pagamento: sonegação, apropriação indébita ou inadimplência?**

Sempre que a hipótese de incidência tributária é materializada pelo fato gerador de um tributo, nasce, de pronto, uma obrigação tributária. Noutras palavras, “concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se [...] uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por ‘obrigação tributária’” CARVALHO (2012, p. 333).

O centro da obrigação tributária, por sua vez, é o objeto de atenção dos dois polos da relação jurídica: o crédito tributário. Este direciona obrigações de dupla via entre os sujeitos da relação. Se de um lado existe a obrigação de exigir a prestação (sujeito ativo), do outro nasce a de cumpri-la (sujeito passivo). Quem exige, possui o crédito; quem paga, arca com o débito.

Nas palavras de CARVALHO (2012, p. 334), o crédito tributário é “o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro”. Contudo, este direito a um crédito, nascido desde a obrigação tributária, apenas torna-se exigível com o procedimento administrativo do lançamento<sup>18</sup>.

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados [...] que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (CARVALHO, 2012, p. 353).

O lançamento, apesar de procedimento administrativo vinculado e privativo do Fisco, pode ter maior ou menor participação do contribuinte no ato de lançar a depender da sua espécie. Segundo CARRAZZA (2011, p. 650), ao ato de lançar compete

[...] reconhecer oficialmente a existência do *fato imponible* e identificar, *in concreto*, os vários elementos da relação jurídica tributária (sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), tudo em ordem a apontar, com precisão, o *quantum debeatur* – vale dizer, quantia que o contribuinte deve ao Fisco (ou a quem lhe faça as vezes), a título de tributo.

Importante destacar que o procedimento de lançamento deve guardar respeito ao princípio da legalidade, afinal, não se pode obrigar ninguém a contribuir com tributos que não estejam legalmente previstos ou não sigam os ditames de sua lei instituidora. Ademais, sobre a vinculação administrativa a que se submete o ato de lançar, CARRAZZA (2011, p. 652) dispõe que

A Administração Pública deve, obrigatoriamente, assim que verificado o *fato imponible*, aplicar as leis pertinentes ao caso concreto [...] Nesse sentido, é fácil compreendermos por que o lançamento é um ato administrativo do tipo *vinculado*. O agente fiscal não é livre para lançar ou deixar de lançar, nem para lançar de modo diverso ao predeterminado pela lei.

Caso haja lançamento que não reflita a realidade dos fatos, o agente fiscal será responsabilizado (CTN, art. 142, parágrafo único, *in fine*). O lançamento é a quantificação da obrigação, e por esse motivo deve ser tão fiel quanto preciso com relação ao fato imponible, não gerando, portanto, nenhum valor além ou aquém do que deve ser pago.

Levando em consideração a parcela de participação do contribuinte, o CTN prevê as seguintes modalidades de lançamento: direto (ou *ex officio*), presente no art. 149, I; misto (ou

<sup>18</sup> Como diz TORRES (2018, p. 53), “não haverá constituição de crédito tributário, sob a perspectiva do Erário, e do débito, sob aquela do sujeito passivo da tributação, sem o devido lançamento tributário”.

por declaração), presente no art. 147; por homologação (ou autolancamento), presente no art. 150; ou por arbitramento, presente no art. 148. Contudo, aqui nos interessa apenas a espécie de lançamento por homologação<sup>19</sup>, haja vista ser a aplicável ao ICMS.

Nesta, o contribuinte participa direta e ativamente do cálculo e do pagamento do tributo, cabendo ao Fisco tão somente o procedimento homologatório (posterior). O contribuinte acaba por assumir total responsabilidade pelos atos que comete enquanto responsável pelas informações prestadas ao Fisco, além do recolhimento.

Nesta modalidade de lançamento o contribuinte (ou quem lhe faz juridicamente as vezes) não só calcula o montante de tributo a pagar, como antecipa seu recolhimento. A Fazenda Pública, de seu turno, afere a higidez jurídica dos atos por ele praticados e, nada tendo que objetar, homologa o pagamento (CARRAZZA, 2011, p. 655).

Quando o lançamento de um tributo se dá por homologação, se espera que o contribuinte, de fato, deposite em tal procedimento todas as informações necessárias à homologação da Administração Pública e seu posterior recolhimento. Quando ele não o faz, ou seja, quando omite tais informações do Fisco, corre o risco de ser enquadrado no crime insculpido no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990: o já (infelizmente) famoso crime de sonegação fiscal.

Tratando-se de ICMS, fala-se em sonegação quando o agente, que tinha a obrigação de declarar o tributo (promover seu lançamento), agindo com dolo específico, promove sua omissão ou modificação ardilosa com o fito de obter vantagem indevida. “Para o Fisco, causa decréscimo da arrecadação, mas, conversamente, para o contribuinte significa diminuição de custos” (SILVA, 1998, p. 38).

A sonegação, portanto, traduz-se no desvirtuamento da realidade fática, por meio do cumprimento irregular das obrigações acessórias, com o objetivo de enganar o fisco com relação à expressão econômica do fato gerador ou a outros elementos fáticos que importem para a apuração de tributos (MARQUES & GUIDI, 2016, p. 8).

Contudo, quando o contribuinte lança o tributo, obtendo da Administração Pública a devida homologação, mas não recolhe o tributo, não incorre em sonegação. Nesses casos, o contribuinte é tão somente um inadimplente fiscal. É completamente diferente a situação jurídica nos dois casos.

---

<sup>19</sup> Código Tributário Nacional, Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Importante ressaltar a posição das turmas criminais do STJ. De acordo com o relatado no HC em pauta neste trabalho, as compreensões da Quinta e da Sexta Turma, divergem. Para a Sexta Turma, deve existir uma separação: nos casos de ICMS recolhido em operações próprias, entende o órgão que se trata de simples inadimplemento; já quanto ao ICMS recolhido por substituição tributária, incidiria o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Já para a Quinta Turma, tal distinção inexistente. Para o órgão, se o ICMS recolhido pelo polo passivo da obrigação tributária não for revertido à autoridade fazendária, estaria estabelecida formalmente a apropriação indébita tributária, desde que comprovado o dolo. O problema se dá quando “eventual alegação da defesa tendente a afastar o dolo acabaria por exigir, em regra, o reexame vertical de provas, o que se mostra incompatível com a via do recurso especial (incidência da Súmula n. 7 do STJ) e, em certos casos, até do habeas corpus” (Anexo A, p. 56).

Observa-se, entretanto, que o entendimento dentro das próprias turmas é conflitante. Mas, fazendo uma análise sob o viés do direito tributário (como este trabalho se digna a propor), o melhor raciocínio é, de fato, o de entender que o crime da Lei nº 8.137/1990 não se confunde com o mero inadimplemento fiscal. Foi o entendimento, inclusive, da própria Quinta Turma, em julgado de 2016:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. AUSÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. 2. RECURSO EM HABEAS CORPUS PROVIDO PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL. 1. O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte. Nesse contexto, tem-se que **o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real. Na hipótese, não ficou configurada a substituição tributária, cuidando-se de ICMS próprio, a revelar mero inadimplemento.**

(STJ - RHC 68694 SC 2016/0063936-4, Relator: Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, Data de Julgamento: 13/06/2017, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/06/2017, **grifo nosso**)

Vai ao encontro desse pensamento um trecho do voto divergente da Ministra Maria Thereza de Assis Moura no HC 399.109-SC (Anexo A, p. 88), que diz não incorrer em sonegação fiscal “o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas em DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias”.

Portanto, os créditos resultantes do não pagamento de tributos devidamente declarados à autoridade fazendária – como ocorrido no caso em questão na decisão do HC 399.109-SC – se evidenciam enquanto débitos do sujeito passivo da obrigação a serem executados pela Fazenda Pública, pois são seus por direito. As searas administrativa e judicial preveem meios suficientes para tanto, como os elencados na Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980).

Esses créditos, quando não pagos ao Fisco como deveriam, são de pronto locados enquanto dívida ativa<sup>20</sup>, meio que certifica a existência de valores a receber pela Fazenda, e que, portanto, autoriza o ajuizamento formal da cobrança. Não obstante, o fato de haver dívida ativa (não paga a quem de direito) regularmente constituída não credencia o Estado a se utilizar de meios outros que não o administrativo<sup>21</sup>. “A simples omissão do recolhimento de tributos não se alça para fora do âmbito meramente administrativo, mesmo que patente a lesão aos interesses do Fisco” (SILVA, 1998, p. 38).

### **3.5 O papel do consumidor na obrigação tributária do ICMS próprio: agente econômico ou sujeito passivo?**

Constituído o crédito tributário, sabemos que existe uma obrigação de exigir o tributo, e outra, em contrapartida, de pagá-lo. Sujeitos ativo e passivo da obrigação, respectivamente. Porém, no ICMS existe uma peculiaridade. Por ser um imposto “embutido” no preço das mercadorias ou dos serviços, o preço pago pelo consumidor final, faria dele o novo sujeito passivo da obrigação, uma vez que arcaria com o ônus econômico do tributo?

Em matéria tributária, o CTN trata de definir quem é o sujeito passivo da obrigação (contribuinte) e quem é responsável tributário, nos artigos 121 e 128, respectivamente. Em suma, o “*contribuinte* é a pessoa que realiza o fato gerador do tributo, mas a lei pode atribuir a

---

<sup>20</sup> A própria denúncia do caso que ensejou o HC 399.109-SC traz que os valores já constam inscritos em dívida ativa. “De acordo com o registro no Sistema de Administração Tributária - S@t, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, os valores correspondentes aos crimes ora narrados **estão inscritos em dívida ativa** e não foram pagos nem parcelados até o momento (Anexo A, p. 69, **grifo nosso**).

<sup>21</sup> Enquanto o crédito tributário pode ser discutido na órbita administrativa não é oportuna a instauração de ação penal por crime contra a ordem tributária. Embora a lei não o diga, se o fato ainda é passível de alteração perante a autoridade administrativa, seria provavelmente desperdício da atividade jurisdicional levá-lo a juízo, onde a ação penal acaso intentada pode ser sobrestada pelo Juiz, sob a égide das chamadas questões prejudiciais [...] (SILVA, 1998, p. 70)

*responsabilidade* pelos eu pagamento a terceiro que, embora não tenha praticado o fato gerador, esteja de algum modo vinculado a ele – este último denominado *responsável*” (BERGAMNI, 2012, p. 240).

Adaptando a diretiva do CTN, a Lei Complementar nº 87/1996 traz, em seu art. 4º, caput, a conceituação do contribuinte do ICMS

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

Já no parágrafo único do mesmo artigo, a Lei Kandir apresenta mais possibilidades de encaixe da qualidade de contribuinte em determinados casos, ainda que sem habitualidade ou intuito comercial. Também é contribuinte, portanto, quem (i) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (ii) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (iii) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (iv) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não poderia ser lido sem o necessário conhecimento da matéria tributária, não sendo possível, assim, reconhecer a tipicidade penal nas hipóteses em que o imposto é repassado ao consumidor, uma vez que este não é contribuinte do ICMS. Assim [...] embora repassado o valor ao consumidor, não poderia se falar em apropriação, porquanto se trataria de mero repasse dos custos operacionais da atividade, como tantos outros (Anexo A, p. 76).

Como se pode observar, é sempre o comerciante, o empresário, tido como contribuinte/responsável do ICMS, mesmo que transfira, como de fato acontece, o encargo econômico ao seu consumidor final, através do preço. Analisando a legislação fica “evidente a existência de duas coisas inconfundíveis: dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte nada tem a ver com o ônus econômico suportado pelo consumidor. (SALVADOR NETTO, 2019, p. 13).

Quem compra, no final da cadeia mercantil, paga um preço. Não há, pois, como nos casos de ICMS-ST, a cobrança ou desconto de um valor de tributo. Há tão somente o preço. Logo, o consumidor final participa apenas da relação jurídica de consumo para com o comerciante/empresário, e não da relação jurídica tributária deste com o Fisco. O consumidor não possui vínculo algum com o Fisco nessas situações. Portanto, que não se confunda uma



obrigação tributária (comerciante/empresário e Fisco), com uma relação jurídica de consumo e o mero *status* de suportador econômico de quem consome.

O sujeito passivo de qualquer tributo (e, portanto, também do ICMS) é sempre a pessoa posta pela lei na contingência de figurar no polo negativo da obrigação tributária, desde que ocorrido o *fato imponible* (o fato gerador *in concreto* do tributo). Normalmente, a carga econômica do tributo é suportada pelo próprio realizador do *fato imponible*. Algumas vezes, no entanto, a legislação permite que a carga econômica do tributo seja suportada por terceira pessoa, de algum modo relacionada com o realizador do fato imponible. Esta terceira pessoa quase sempre é o *consumidor final*” (CARRAZZA, 2011, p. 695).

No caso do ICMS, como existem “duas modalidades” (próprio e por substituição), é de importante valia deixar claro sob qual se amolda a apropriação indébita. Para o Ministro Relator do HC 399.109-SC, Rogério Schietti Cruz, o dispositivo em comento aplicar-se-ia às duas formas de recolhimento do ICMS, sem distinção<sup>22</sup>. Ousamos discordar e acompanhar o pensamento divergente da Ministra Maria Thereza de Assis Moura<sup>23</sup>, que apresenta o consumidor final como mero agente econômico.

Apesar de não ser contribuinte do tributo, é o consumidor que arca com a repercussão econômica daquele. Ao final de todas as possíveis operações sobre a mercadoria ou o serviço, o consumidor paga o preço por estas, que contém embutido (além de outras parcelas de ordem econômica, trabalhista) o tributo devido (tributação indireta).

Podem ser confundidas as posições de consumidor com a de sujeito passivo da obrigação tributária devido à nomenclatura por vezes utilizada. Nesses casos, é necessário que se separe didaticamente quem é contribuinte de fato e quem o é de direito. O contribuinte de fato é aquele que suporta a repercussão econômica do tributo, no caso, o consumidor final. Já o contribuinte de direito é aquele que está diretamente ligado a quem cobra ou retém o tributo

<sup>22</sup> “A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que **não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição**, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito”. (STJ - HC: 399109 SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018, **grifo nosso**).

<sup>23</sup> “No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. **Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele “cobrado” ou “descontado”**. O consumidor é, apenas, “contribuinte de fato”, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário”. (STJ - HC: 399109 SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018, **grifo nosso**).

(faz parte da relação jurídico-tributária), possuindo obrigações quanto a este e respondendo por sua má conduta na administração deste.

O consumidor final da mercadoria é, apenas, o *destinatário* da carga econômica do ICMS. É ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de *contribuinte de fato*, que não tem nada a ver com *contribuinte de direito*, isto é, com a pessoa que figura no polo negativo da obrigação tributária” (CARRAZZA, 2011, p. 695).

Nesses termos, em resumo, na relação jurídica tributária do ICMS próprio, o consumidor final é apenas um agente econômico, que suporta o ônus de pagar o preço por determinada mercadoria/serviço, em que nele estarão presentes, além da cota tributária, outros vários custos da produção mercantil.

Acerta o Ministro Relator do HC 399.109-SC, Rogério Schietti Cruz, ao dizer que “nada impede que o sujeito ativo do crime possa ser, ao menos em tese, tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária)” (Anexo A, p. 62). Contudo, esqueceu-se de mencionar que o caso em tela é de não recolhimento de ICMS próprio, e nessa relação o consumidor final é apenas quem suporta economicamente o valor da operação. O consumidor final não participa do polo passivo da obrigação tributária<sup>24</sup>, por, além de outras características, pura falta de previsão legal para tanto. Não havendo do que se apropriar o contribuinte, o fato seria atípico.

---

<sup>24</sup> “[...] não há tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor” (STJ - HC: 399109 SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018).

## 4 CAPÍTULO III – ASPECTOS PENAIIS-TRIBUTÁRIOS PERTINENTES AO JULGAMENTO DO HC 399.109-SC

### 4.1 O nascimento da apropriação indébita tributária e o bem jurídico por ela tutelado

A doutrina trata, pacificamente, o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 como “apropriação indébita tributária”, uma vez que este guarda relações com a apropriação indébita do art. 168 do Código Penal Brasileiro. Entretanto, aquele tipo penal não é novidade da lei nº 8.137/1990. O entendimento de criminalizar a apropriação indébita de valores tributários vem desde a década de 1930. No Decreto-Lei nº 65/1937, o legislador “incriminou, da mesma forma, o não recolhimento do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados [...] e das importâncias do imposto de renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos” (SILVA, 1998, p. 186). Esses dispositivos já foram revogados.

Foi com o advento da Lei nº 8.137/1990, entretanto, que o dispositivo passou a ganhar força e ser utilizado para prevenir que se lesasse a ordem tributária quando não fossem recolhidos à autoridade fazendária os valores seus por direito. A apropriação indébita tributária, portanto, é um crime material de resultado concreto, o qual se constitui com a devida apropriação dos valores pelo agente do crime, que age como se dono fosse daquilo que possui, logo após o prazo para o recolhimento. É o *animus rem sibi habendi* que configura o crime.

Recentemente, o STF passou a adotar o art. 168-A do Código Penal como crime omissivo próprio material (e não mais formal, como antes). Isso se deu pela importância que tem o resultado nestes tipos. Caso persistisse o entendimento de ser omissivo formal, bastaria o não recolhimento do tributo, sem qualquer referência a cobrança ou desconto, motivos do não recolhimento ou dano ao erário (TORRES, 2018).

Na apropriação indébita tributária, diferentemente da sonegação fiscal, por exemplo, o sujeito ativo do crime não se utiliza de nenhum ardil, fraude ou irregularidade, deixando apenas de recolher, no prazo legal, o valor que deveria assim o fazer à autoridade fazendária. Não há, portanto, interesse em ludibriar a arrecadação do Estado, existindo tão somente uma inadimplência.

O Estado, por sua vez, tem por finalidade garantir a eficácia das suas normas, preservando os bens jurídicos da sociedade e mantendo a paz social. Esses bens jurídicos são um corpo formado por tudo aquilo que é essencial à vida humana e à satisfação de suas necessidades. “É importante o estudo da proteção, pelo Direito Penal, a determinados bens jurídicos porque isto nos presta significativa ajuda na tarefa de identificação das condutas que efetivamente tipificam o ilícito penal” (MACHADO, 2015, p. 19).

Para além, vem sendo percebido um avanço com relação ao rol de bens jurídicos sob a tutela estatal. Estão sendo acrescentados novos bens jurídicos que não pertencem à primeira lista de necessidades próprias da individualidade humana, como a vida e a liberdade. Agora, o Estado também se preocupa com o corpo social quando tutela os bens jurídicos socioeconômicos, a título de exemplo (ALENCAR, 2006).

Pode-se pensar, contudo, que o bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário seria o interesse da arrecadação por parte da autoridade fazendária. Entretanto, o interesse arrecadatório, por si só, não é fundamental para ensejar a aplicação dos diplomas repressivos. O Estado necessita de tributos para mover a máquina pública em prol da sociedade, e por este fato, o ato arrecadar se torna plenamente plausível. Com isso, é preciso que haja mais do que o *animus* de arrecadar, fazendo-se necessários outros institutos para caracterizar a aplicação do direito penal, tais como o dolo, a fraude, a lesão, etc.

Com isso, deve-se ter em mente que o bem jurídico é, na verdade, a ordem jurídica tributária como um todo, pautada na legislação e na sua correta aplicação. Corroborar MACHADO (2015, p. 23), dizendo que “existe uma ordem tributária com a indiscutível função de garantir a existência do Estado, e essa ordem tributária constitui o bem jurídico protegido nos crimes em estudo”. Portanto, ao aplicar corretamente as normas que versam sobre crimes contra a ordem tributária, se está tutelando não o interesse em si da autoridade fazendária, mas a eficácia das normas.

Acerta o Ministro Relator do HC 399.109-SC, Rogério Schietti Cruz, quando diz que a ordem imposta pela Constituição Federal de 1988 (que busca a liberdade e a igualdade) “encontra raízes de sustentação na imposição tributária, ao menos sob o prisma deontológico, na medida em que os tributos servem de instrumento essencial para transposição das diferenças sociais e da satisfação dos bens essenciais da vida” (anexo A, p. 57).

A necessidade, a finalidade e a importância da ordem tributária pode ser extraída da própria prodigalidade de normas programáticas enunciativas previstas na Constituição Federal, que entoam direitos fundamentais sociais (v. g., arts. 6º, 196 e 205) e colocam

o Estado como protagonista de políticas públicas voltadas à satisfação desses direitos, cuja implementação indiscutivelmente depende da arrecadação tributária (Anexo A, p. 58).

A ordem tributária merece, de fato, o posto que ocupa de bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário. Isso é inegável. O que ocorre é que não se pode garantir a tutela a todo custo, ferindo, inclusive, ditames que a própria Carta Maior impõe ao ordenamento jurídico pátrio. Exemplo maior é o da proibição da prisão civil por dívida, adotada pelo nosso país por entendimento do STF, embasado pelas ideias do Pacto de São José da Costa Rica.

Ora, se o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária não é a pretensão imediata da autoridade fazendária, não se pode dizer que o não recolhimento de ICMS próprio deve ser encarado como crime. Não recolher tributos, *per si*, não lesa diretamente a ordem tributária, posto que existem normas por ela abarcadas que dispõem do rito para lidar com tais situações. “Não devemos confundir a ordem tributária com o interesse imediato da Fazenda Pública, especialmente quanto à comodidade na arrecadação dos tributos” (MACHADO, 2015, p. 20). Em caso de não recolhimento, por exemplo, deve-se proceder à execução fiscal<sup>25</sup> (posto que há dívida ativa) e não à ação penal.

No corpo do HC 399.109-SC, há citação de trecho da decisão do TJSC, quando deu provimento ao recurso do *Parquet* contra a decisão absolutória de primeira instância, afirmando que o bem jurídico tutelado, para além do interesse da Fazenda Pública, seria a coletividade, como sujeito passivo amplo do crime contra a ordem tributária. *In verbis*

[...] há de se destacar que, partindo de uma visão restrita, pode-se dizer que o sujeito passivo do delito de que cuidam os autos é o Estado, representado pela Fazenda Pública, ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos. Porém, com base na ampliação da percepção do bem jurídico tutelado, é possível afirmar que o sujeito passivo é, na verdade, a coletividade difusa de cidadãos submetidos ao sistema tributário violado, que são de fato lesados pelo ilícito (Anexo A, p. 71).

Adotando-se a linha social-democrática estabelecida pela Constituição – como bem diz o Ministro Rogério Schietti Cruz no relatório do HC 399.109-SC –, a tutela da ordem tributária estaria obedecendo os valores e diretrizes sociais trazidas pela Carta Maior, cuja implementação se dá pelos valores auferidos via tributos. Com isso, o não recolhimento desses traria uma quebra no sistema de arrecadação e uma ruptura no dever geral de contribuir com a coletividade.

---

<sup>25</sup> “Com a declaração, o contribuinte faz confissão dos seus débitos, e, a partir dela, o Fisco tem em suas mãos os elementos para exigir do contribuinte, pelos meios de direito e privilégios da Fazenda Pública em juízo, todo o valor do tributo devido, com os acréscimos sancionatórios de estilo, juros de mora e multas. Este tem sido o estado de coisas” (TORRES, 2018, p. 7).

MACHADO (2018, p. 50), afirma, por sua vez, que a relação tributária nada mais é do que uma relação jurídica, e que por assim ser, não existe nenhum dever de solidariedade social (para com a coletividade, portanto). Segundo o autor, a “solidariedade social pode até exercer alguma influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar o tributo, mas não se trata simplesmente de um dever de solidariedade social”.

#### **4.2 A importância da adequação objetiva do tipo: um comparativo entre a apropriação indébita do art. 168 do Código Penal e a apropriação indébita tributária do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990**

O tipo do art. 168 do Código Penal tem como sua característica fundante o abuso de confiança por parte do sujeito que pratica a ação. O abuso, nesses casos, constitui-se em mudança de *animus* com relação à coisa havida. Acontece quando o autor, na posse ou na detenção lícita da coisa alheia móvel a ele confiada, passa a agir na qualidade de dono, negando sua devolução ou realizando qualquer ato de disposição sobre aquela.

Fato importante é que a posse ou detenção da coisa seja havida de forma lícita, pois caso ocorra violência, erro, clandestinidade, ou qualquer vício na entrega da coisa, o sujeito responderia por outro crime – furto, estelionato, etc. (JESUS, 2013). Logo, a má-fé do agente deve ser posterior à inversão da coisa para que se configure a apropriação indébita. A título de exemplo, informa CAPEZ (2018, p. 610) que

[...] se o agente aluga uma joia para utilizá-la em uma festa e depois resolve dela apoderar-se, comete o crime de apropriação indébita. Se, por outro lado, o agente aluga o bem com a intenção de apropriar-se dele, utilizando o contrato como artifício para induzir a vítima em erro, haverá o crime de estelionato, pois a obtenção da posse se deu mediante o emprego de fraude iludente da vontade da vítima.

O termo “apropriar-se” presente no tipo penal denota tomada de posse para si de coisa pertencente a outrem, ou seja, é “inverter a natureza da posse, passando a agir como se dono fosse da coisa alheia de que tem posse ou detenção” (BITENCOURT, 2012b, p. 582). Na apropriação indébita o dolo é subsequente à ação de se apropriar. Com isso, a transformação do *animus* do agente ao decidir dispor da coisa alheia como sua, após a inversão da posse, é característica basilar do delito.

Este primeiro elemento – posse legítima de coisa alheia móvel –, sobre o qual se deve inverter o *animus rem sibi habendi*, é indispensável a exame da caracterização do crime de apropriação indébita. Em não havendo a anterior posse legítima de coisa

alheia móvel, não se pode falar em apropriação indébita, onde a inversão do título da posse é fundamental (BITENCOURT, 2012b, p. 583).

Concorda CAPEZ (2018, p. 610) com o pensamento acima aludido. Traz o autor que o agente, “estando de boa-fé, recebe o bem sem a intenção de apoderar-se dele. Até aqui nenhum crime ocorre. A conduta passa a ter conotação criminosa no momento em que o agente passa a dispor da coisa como se dono fosse”. Nota-se também a preocupação do referido doutrinador em reforçar a ideia de que o *animus* de ficar com a coisa e dispor dela é fundamental para que o tipo penal se caracterize.

O objeto material deste crime é a coisa alheia móvel. Alheio é tudo aquilo pertencente a outrem que não a pessoa que comete o ato. Quanto a ser móvel, em resumo, o atual Código Civil (2002, art. 82) diz, com tanta simplicidade quanto eficiência, que “são móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social”.

JESUS (2013) traz em sua doutrina que é necessário que a coisa objeto do furto (e, por analogia, também da apropriação indébita) tenha valor econômico. Não constitui crime, portanto, o furto ou a apropriação de objetos que tenham repercussão econômica e relevância jurídica ínfima perante o sujeito passivo do tipo penal.

Outro detalhe importante é o fator “fungibilidade”. Segundo o art. 85 do Código Civil (2002), “são fungíveis os móveis que podem, e não fungíveis os que não podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”. De acordo com JESUS (2013, p. 464), “no depósito de coisas fungíveis, existe transferência de domínio. É por isso que não existe crime de apropriação indébita, uma vez que o tipo exige que a coisa seja alheia”. Contudo, ainda segundo o mesmo doutrinador, de forma excepcional pode a coisa fungível ser passível de apropriação indébita quando “o sujeito entregar ao autor coisa fungível para fim de que a transmita a terceiro ou a ostente na vitrine de uma loja” (JESUS, 2013, p.464).

Por fim, os conceitos de posse e detenção, também elementos objetivos do tipo. De acordo com o Código Civil (2002, art. 1.196), “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”. Nesses casos, dá-se como possuidor o locatário, o usufrutuário, dentre outros. Ou seja, a posse do bem é exercida por uma pessoa em nome de outra (exercício desviado).

A detenção, por sua vez, pode ser vigiada ou desvigiada. Segundo HUNGRIA apud CAPEZ (2018, p. 611), “somente na última hipótese é que pode haver apropriação indébita,

pois, na primeira, inexistindo o livre poder de fato sobre a coisa (não passando o detentor de um *instrumento do dominus* a atuar sob as vistas deste), o que pode haver é furto”. Logo, é somente com a detenção desvigiada que há a possibilidade de se falar em crime de apropriação indébita.

Elencando agora os critérios objetivos da apropriação indébita tributária, temos que sua conduta típica consiste no ato omissivo “deixar de recolher”. Esse termo denota a omissão em relação ao recolhimento dos valores de tributos descontados ou cobrados, lançados e, portanto, devidos à autoridade fazendária. De acordo com SILVA (1998), o legislador pecou em não empregar a expressão “apropriar-se”, advinda do direito penal, que teria melhor uso do que a expressão “deixar de recolher” adotada na Lei nº 8.137/1990. Para o autor, haveria vantagem em adotar uma forma comissiva, tornando-a mais expressiva. Entram nesses tributos os de intervenção no domínio econômico e as contribuições das categorias profissionais ou econômicas, haja vista o Código Penal possuir tipo específico para as contribuições da seguridade social<sup>26</sup>.

Outra discussão quanto à adequação objetiva da apropriação indébita tributária é sobre seu objeto material: os valores de tributos descontados ou cobrados de terceiro. Na apropriação indébita do Código Penal, o objeto material não pode ser coisa fungível, haja vista a possibilidade de ser reposta a coisa através de equivalente em espécie, qualidade e quantidade<sup>27</sup>. Logo, “aquele que recebe *coisa fungível* poderia, em tese, dela dispor com *animus domini*, na medida em que somente estaria obrigado a restituir coisa *equivalente*” (BITENCOURT & MONTEIRO, 2013, p. 108).

Na apropriação indébita tributária, a retenção dos valores decorre de substituição tributária (casos em que se desconta ou cobra tributos de terceiro). Portanto, em nenhum momento da relação jurídica criada tais valores integram o domínio, ou o patrimônio do agente do crime, uma vez que o recolhe em nome de terceiro legalmente constituído. Por esse motivo, sustentam BITENCOURT & MONTEIRO (2013) ser plenamente possível haver objeto material fungível neste crime tributário, já que as coisas fungíveis eram objetos que deveriam ser repassados a terceiros e não o foram.

---

<sup>26</sup> Código Penal, Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

<sup>27</sup> Código Civil, Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.



Discute-se também a impossibilidade de um crime omissivo se tornar uma espécie de apropriação indébita, haja vista que essa se qualifica por ser comissiva. Essa discussão, contudo, não se sustenta. Na mais ligeira interpretação das normas, verifica-se que o próprio tipo do art. 168-A do Código Penal, que criminaliza a apropriação indébita previdenciária, traz em seu corpo atos omissivos como “deixar de repassar” e o mesmo “deixar de recolher” da apropriação indébita tributária. O que interessa na verdade não é o ato em si, mas o *animus* de agir.

Sustentam BITENCOURT & MONTEIRO (2013, p. 110) que, não havendo efetivo desconto ou cobrança de tributo de terceiro, não haveria crime. Utilizando como exemplo o IRPF, “quando a fonte pagadora deixa de reter o valor do IRPF (não aparece o desconto no contracheque do empregado), o agente estaria apenas sujeito a sanção administrativa (multa e juros sobre o valor não retido), por absoluta inadequação típica”.

#### **4.3 A real necessidade de comprovação de dolo do agente: dolo genérico vs. dolo específico na apropriação indébita tributária**

É fato que, no crime de apropriação indébita do Código Penal, o elemento subjetivo é apenas o dolo, posto que há livre manifestação de vontade de apropriar-se da coisa alheia móvel (*animus rem sibi habendi*) sem o desejo de restituí-la ao dono (CAPEZ, 2018). O dolo é “constituído pela *vontade livre e consciente* de apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse em nome de outrem, ou, em outros termos, a vontade definitiva de não restituir a coisa alheia ou desviá-la de sua finalidade” (BITENCOURT, 2012b, p. 584).

Contudo, para parte da doutrina, ainda há dúvida sobre se a vontade livre e consciente de apropriar-se é suficiente, ou se o ato requer finalidade específica para restar caracterizado.

Sustenta-se, por um lado, que é indispensável a intenção do sujeito em obter um proveito, que não precisa ser necessariamente econômico-patrimonial, bastando que seja injusto. [...] Segue-se a corrente segundo a qual é necessário não só o dolo, mas o especial fim de obter para si ou para outrem um proveito (elemento subjetivo do injusto), tornando-se indiferente se o proveito foi ou não conseguido (PRADO, 2014, p. 929)

TORRES (2018) reforça a ideia de que todos os crimes contra a ordem tributária, que constam na Lei nº 8.137/1990 são dolosos. Portanto, ficam pendentes da prova desse dolo, que de acordo com o Código Penal, em seu art. 18, inciso I, é configurado quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Mas o fato crucial sobre o dolo no crime de

apropriação indébita tributária é o momento em que ele aparece. Este deve ser subsequente à posse ou detenção da coisa, visto que o dolo deverá sempre ser atual, ocorrendo no exato momento da conduta de se apropriar. Se for premeditado, configura outro crime que não o do art. 168 do Código Penal.

No caso concreto, a intenção do agente de se apropriar deve restar cabalmente provada, desprezando-se atrasos ou desejos de utilização de coisa emprestada por tempo maior que o acordado (hipótese de furto de uso). NUCCI (2019, p. 593) levanta a hipótese da chamada apropriação indébita de uso, mas logo rechaça a prática, posto que na apropriação indébita “o agente já se encontra usando a coisa que lhe foi confiada pela vítima. Portanto, no momento em que esta pede o que é seu de volta, deve ser imediatamente restituído, nos termos do acordo que ambos fizeram”.

O direito penal tributário, como decorrente do direito penal, traz dele alguns princípios importantes. Um deles é o de que o direito penal tributário deve agir sob *ultima ratio* e com todas as cautelas de estilo que se baseiam em garantias constitucionais. Portanto, faz-se necessária a prova do dolo do acusado de forma concreta (TORRES, 2018).

A apropriação indébita tributária atenderá ao suporte fático relativo à posse ou detenção lícita da coisa alheia móvel com intuito de enriquecimento sem causa, porquanto são valores de terceiros transferidos para o erário público. **O dolo específico logra-se com a vantagem indevida do enriquecimento com tributo alheio.** Ainda que a redação precária do inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990 assim não o revele, como uma forma de tornar sua a coisa alheia, não se pode atribuir sentido diverso às suas notas qualificadoras do tipo. Daí exigir-se o dolo, como vontade livre e consciente de, deliberadamente, tomar para si tributo pago por terceiro e que deveria ser recolhido pelo sujeito ativo da apropriação indébita. (TORRES, 2018, p. 24, **grifo nosso**)

Ainda que do direito penal retire determinados fundamentos de validade, o direito penal tributário deve levar em conta fortemente os institutos que embasam seu ramo qualificador, qual seja, o direito tributário. Neste, a responsabilização do agente infrator da legislação tributária deve guardar respeito ao que traz o art. 137 do CTN. Tratando-se de apropriação indébita tributária, o dolo específico, portanto, “é elemento indissociável do tipo de que foram supostamente acusados de violar” (TORRES, 2018, p.9).

[...] para que o crime se consuma é mister que o agente aja com a vontade livre e consciente de tomar para si os valores que detém (*animus rem sibi habendi*). Mas há necessidade, igualmente, do *dolo específico*, a exigir que o agente tenha o objetivo de obter proveito com tal apropriação” (CARRAZZA, 2011, p. 693).

Concordam BITENCOURT & MONTEIRO (2013, p. 110) ao dizerem que “por tratar-se de espécie de apropriação indébita, é indispensável o elemento subjetivo especial do injusto, representado pelo especial fim de apropriar-se dos valores retidos ou cobrados, isto é, o agente

se apossa com a intenção de não recolhê-los”. MACHADO (2018, p. 505) vai no mesmo sentido, dizendo que “se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao Tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal”. TORRES (2018, p. 31) traz especificamente o caso do ICMS próprio, dizendo que, no caso concreto do HC 399.109-SC, é impossível falar em apropriação indébita tributária, visto que há confissão de dívidas, logo, não se sustenta a pretensão punitiva. É justamente a intenção de se apropriar, característica do dolo específico, que não foi observada no julgamento do HC 399.109-SC, apesar de implicitamente citada.

Comparando os institutos similares do Código Penal e da Lei nº 8.137/1990, o Ministro Relator do HC 399.109-SC, Rogério Schietti Cruz, aduz que, já que inexiste clandestinidade no delito de apropriação indébita daquele, também não deve existir nos casos de apropriação indébita tributária. “O fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe clandestinidade” (Anexo A, p. 52)

No caso especificamente delineado por este trabalho (afora outros deslizes em matéria tributária), a inobservância do dolo específico é algo a ser destacado. Resta provado e às claras que os acusados não tinham a intenção de fraudar o Fisco, como, de fato, não o fizeram. Os impostos foram lançados e o crédito tornou-se exigível. O que se nota é um modelo punitivo,

[...] uma espécie de ‘direito penal do inimigo’ em matéria tributária, com afastamento de garantias constitucionais protetivas da liberdade. Impõe-se o exame da culpabilidade, a averiguação do dolo específico e da antijuridicidade da conduta, dadas as condições de boa fé e de compliance tributário dos pacientes, que confessaram os tributos devidos por declaração própria e prévia a qualquer agir estatal (TORRES, 2018, p. 10)

Por fim, resta pontuar que o julgamento do HC nº 399.109-SC, não observou a mais balizada jurisprudência do Pretório Excelso sobre a temática. A um, o Pleno da Suprema Corte<sup>28</sup> já havia considerado o crime de apropriação indébita *previdenciária* como crime omissivo material, devendo, pois, ser alegada a exigência de prova do dolo específico, não apenas do dolo genérico da omissão.

---

<sup>28</sup> (STF - Inq-AgR: 2537 GO, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 10/03/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-107 DIVULG 12-06-2008 PUBLIC 13-06-2008 EMENT VOL-02323-01 PP-00113)

#### 4.4 A proibição da prisão civil por dívida nos casos de inadimplência tributária

No Brasil, a prisão civil por dívidas era originariamente prevista, por força do art. 5º, inciso LXVII da Constituição Federal de 1988 (que continua sem modificações textuais até hoje). Contudo, mesmo sem a alteração literal do que consta no texto da Carta Maior, a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal sobre esse inciso alterou sua aplicação.

O Ministro Celso de Mello, então presidente do STF no ano de 1998, por manifestação monocrática, decidiu no HC 77.631-SC pela aplicação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. No caso, julgou ser compatível o instituto da prisão por dívida tributária com relação à Carta Maior. Alegou, dentre outros motivos, que o Pacto de São José da Costa Rica não poderia prevalecer sobre o texto constitucional (MACHADO, 2015).

O nosso país é signatário da Convenção Americana de Direitos Humanos (também conhecida como Pacto de São José da Costa Rica), importante instrumento de justiça social e direitos humanos celebrado em 1969. Inserta no ordenamento jurídico nacional pelo trâmite<sup>29</sup> que a própria Constituição impõe aos tratados internacionais que versam sobre direitos humanos, a Convenção mudou o paradigma da prisão civil por dívida no Brasil.

Em seu art. 7º, n. 7, o Pacto dispõe que “ninguém deve ser detido por dívidas” e que “este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”. Ao ratificá-lo, o Brasil incorporou os ditames do tratado em sua rotina jurídica, haja vista não existir contrariedades junto à Lei Maior. Posteriormente, em novo exame de interpretação da Constituição, o STF<sup>30</sup>, passou a não permitir mais em sua jurisprudência<sup>31</sup> a modalidade de prisão civil por dívida – exceto a oriunda de obrigações alimentares.

Em que pese acirrada discussão sobre a atuação de tratados internacionais no país, a mudança na jurisprudência do STF veio para acompanhar a crescente evolução na proteção dos direitos humanos fora do país. MENDES (2017, p. 557) é enfático ao dizer que “as legislações

---

<sup>29</sup> Constituição Federal de 1988, Art. 5º § 3º. Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

<sup>30</sup> SV 25 – É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.

<sup>31</sup> Vide RE 349.703-1/RS; RE 466.343-1/SP e HC 87.585-8/TO.

mais avançadas em matéria de direitos humanos proíbem expressamente qualquer tipo de prisão civil decorrente do descumprimento de obrigações contratuais, excepcionando apenas o caso do alimentante inadimplente”.

Finalizando o tema, é importante ressaltar apenas que o dispositivo constitucional que traz a possibilidade da prisão civil por dívidas não foi revogado pela órbita jurídica internacional. O que temos hoje é uma não aplicabilidade, com todos os efeitos infraconstitucionais paralisados, uma vez que não mais existe base jurídica para a prisão civil por dívida (SARLET et al, 2017).

Ajustadas as velas quanto a origem da proibição da prisão civil por dívidas no Brasil, a discussão se mostra necessária na seara do Direito Penal Tributário. No HC 77.631-SC, o Ministro Celso de Mello apontou como fundamentação – além da questão hierárquica entre o tratado internacional e a Constituição Federal – que a prisão civil, vedada pela Carta Maior, nada tem a ver com a prisão penal, imposta pelo cometimento de um crime. No julgamento do HC 399.109-SC, o ilustre Relator Ministro Rogério Schietti Cruz “replicou” o entendimento do Ministro Celso de Mello.

Não obstante a diferenciação apontada pelos ilustres ministros, há posicionamentos divergentes na doutrina. Na lição de MACHADO (2018, p. 506), não existe nenhuma distinção entre as prisões civil e do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990. O que existe é um “mero formalismo” que pode ser superado através da hermenêutica simples da hierarquia das normas (*lex superior derogat legi inferior*). Segundo o autor, se não houver indícios de fraude à ordem tributária, mas houver tão somente uma dívida a ser paga (obrigação de dar), o caminho acertado é o da execução fiscal.

Sem a prova incontestante do dolo dos pacientes, a prisão, como consequência do mero inadimplemento tributário, converte esta infração em odiosa espécie de prisão civil por dívidas, o que não se pode tolerar, haja vista as garantias em vigor. Por conseguinte, art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, sem uma interpretação conforme a Constituição, para afastar as hipóteses de aplicação aos casos de dívidas de tributos próprios, quando declarados no prazo legal, pelo cunho formal e objetivo que adota o aparato repressivo decorrente do precedente da Terceira Seção do STJ, ao julgar o HC n. 399.109-SC, claramente, ter-se-á um caso típico de “prisão civil por dívida”, em afronta à Súmula Vinculante 25 do STF. (TORRES, 2018, p. 47)

Se o entendimento das Cortes Superiores é límpido quanto a impossibilidade de prisão civil por dívida, resguardando o direito à liberdade, mais ainda o deveria ser quando o que está em jogo é uma prisão penal por dívida. É a lógica do “quem não pode o menos, não pode o mais”. É temerário que se pense de forma reducionista a ponto de não perceber que, ao vedar a prisão civil por dívidas, a Carta Maior também não está vedando a dívida enquanto crime.

A distinção entre as duas espécies de prisão, sendo, como é, muito mais grave a prisão penal, suscita a questão de saber se quem não pode o menos, pode o mais. Se o legislador, para proteger o direito do credor, não pode prescrever a prisão civil do devedor, o menos, não é razoável admitir-se que possa, para o mesmo fim, cominar pena de prisão, que é sanção indiscutivelmente mais grave (MACHADO, 2015, p. 415).

Como já discutido ao longo deste trabalho, o fato de não serem recolhidos aos cofres públicos valores de ICMS devidamente lançados (portanto exigíveis) e declarados não enseja a aplicação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Não se pode, portanto, tratar uma inadimplência como crime. Seria uma analogia penal vedada pela legislação pátria (MARTINS; SANTAIGO, 2019). O Estado, ao utilizar as vias penais para promover a cobrança de tributos (seus por direito, é verdade), transgredie garantias constitucionalmente protegidas, como o devido processo legal e a vedação à prisão civil por dívidas.

Ao tempo que o Estado abre mão de usar os expedientes ordinários de cobrança e opta pela alegação de apropriação indébita, unicamente para êxito de suas cobranças, afigura-se presente típico caso de “prisão civil por dívidas civis”, o que não é apto a configurar crime, por absoluta ausência de tipicidade (TORRES, 2018, p. 45).

E não se digna dizer que a impunidade reinará neste cenário. “A norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida protege o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito” (MACHADO, 2015, p. 414). O não pagamento dos tributos ao Fisco gera para o contribuinte o ônus de arcar com a devida Execução Fiscal, após inscrição dos valores devidos em dívida ativa, acrescidos de multa, juros e correção monetária. Esse deveria ser o trâmite normal, seguindo os ditames da Lei nº 6.830/1980<sup>32</sup>. Contudo, a decisão na ação em comento neste trabalho, levando em consideração apenas o regramento penal e não o penal tributário, passou por tal etapa, autorizando verdadeira “prisão civil por dívidas”.

*Em nosso ordenamento constitucional não há crime por dívida tributária.* De fato, o Direito brasileiro não pune nem as dívidas pecuniárias, nem aquilo que algumas legislações estrangeiras chamam de *delitos de risco* (nos quais, mesmo não havendo tributo a pagar, qualquer ato ou omissão do contribuinte que coloque em risco os interesses da Fazenda configura, desde que especificado em lei, crime) (CARRAZZA, 2011, p. 697).

A decisão pela aplicação da apropriação indébita tributária ao caso de não recolhimento de ICMS próprio declarado chega a ser um contrassenso. Acompanhando a visão de MARTINS e SANTIAGO (2019), seria indiscutivelmente mais vantajoso para o agente do crime sonegar, em vez de simplesmente não recolher. Se tanto a sonegação quanto o não recolhimento ensejariam cárcere, o contribuinte tenderá a escolher a sonegação.

---

<sup>32</sup> Lei nº 6.830/1990, Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Embora o risco de ser descoberto seja o “mesmo”, vantagens como a confissão e a oportunidade de impugnação da cobrança (suspendendo a exigibilidade do crédito) no processo administrativo, renderiam ao criminoso a suspensão da via penal até o cumprimento daquele. Caso não seja pego, o crime acabaria compensando a supressão ou redução de tributos. Com isso, resta a pergunta feita por TORRES (2018, p. 7): “o que o Estado prefere estimular? O dever de declaração espontânea ou a omissão como prática? ”.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As decisões conflitantes sobre o tema da apropriação indébita tributária de ICMS próprio (exaradas pelas Quinta e Sexta Turmas do STJ), incentivaram fortemente a feitura do presente trabalho, que perpassou pela seara do direito penal tributário, questionando as diretrizes tomadas no julgamento do HC 399.109-SC. Isso foi feito por meio de discussões sobre temas pertinentes ao tema, relativas a aspectos criminais e tributários contidos na decisão tomada pela Terceira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ. Nessa, o órgão do STJ decidiu por manter a decisão condenatória do TJSC, a qual entendeu haver apropriação indébita tributária mesmo se tratando de ICMS advindo de operações próprias.

A partir do julgado, objetivou-se com este trabalho debater e pormenorizar as possíveis motivações legais, doutrinárias e jurisprudenciais que levaram a Terceira Seção do STJ a decidir pela aplicação do crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990) ao caso concreto. Entende-se que a aplicação não deveria se sustentar, haja vista não existir relação jurídica tributária entre o agente econômico (consumidor final) e o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte), como restou demonstrado no Capítulo II.

Para conseguir elaborar a hipótese deste estudo, qual seja, a de que a aplicação da apropriação indébita tributária não deveria ser imposta ao caso concreto, foram trilhados alguns caminhos. Os estudos sobre o ilícito, no direito brasileiro, se mostram válidos para que se entenda de onde surgem as obrigações passíveis de sanção, dentre elas, a por crimes tributários. Tem-se levado em consideração que o ilícito penal tributário existe para proteger a perfeita aplicação da rotina tributária. Contudo, mostrou-se que a autoridade fazendária não pode exercer seu interesse arrecadatório ao arrepio da lei, devendo, pois, prezar pelas garantias constitucionais e por todas as outras que a lei incentivar.

Ainda, foram analisados os institutos do ICMS que mais pertencem à discussão sobre a aplicação da apropriação indébita tributária. Ao avaliar, a título de exemplo, sistema de substituição tributária e a formação do crédito tributário, chega-se a algumas conclusões importantes. Uma delas é a de que não há, de forma alguma, como considerar o consumidor final, mero agente econômico na relação tributária, como sujeito passivo dessa. Para além disso, constatou-se que, com relação ao ICMS próprio, não se pode falar em apropriação indébita, e sim em mero inadimplemento. Este é constituído posto que existe declaração de dívida ativa



segundo os próprios autos do processo. Deveria a autoridade fazendária, portanto, proceder com a devida execução fiscal, e não com a ação penal proposta.

Em tempo, a realização de apontamentos intimamente ligados à seara penal foi crucial para que se chegasse à conclusão de que a aplicação da apropriação indébita tributária ao caso concreto se deu de forma equivocada. A ausência de cuidado quando da apreciação do dolo, por exemplo, em sua modalidade específica, fez com que o entendimento da Terceira Seção fosse o de que bastaria o dolo geral. Restou demonstrado, contudo, que a apropriação indébita tributária se trata de um crime omissivo material, e não formal, que necessita fundamentalmente da apreciação do dolo do agente. Quem se apropria necessita ter o *animus* correspondente, o que não ficou provado nos autos do processo. Na análise da proibição da prisão civil, chegou-se ao entendimento de que a inadimplência não pode com aquela ser punida.

Para contribuir satisfatoriamente com a construção de uma discussão ampla e sólida, houve bastante pesquisa bibliográfica, nas quais foram obtidas informações em textos legais que embasam o assunto no ordenamento jurídico pátrio, nas melhores e mais correlatas doutrinas, bem como nas decisões judiciais que tocam sensivelmente neste tema, incluindo, por óbvio, o próprio julgamento do HC 399.109-SC, em anexo. Contudo, não obstante as várias consultas doutrinárias, foram encontradas algumas limitações. Como se trata de tema truncado e que exige a análise de dois ramos do direito bastante técnicos, não são muitas (e variadas) as fontes a serem buscadas. O direito penal tributário, apesar de diretamente ligado à mais pura e propriamente visceral atividade do Estado, a tributação, acaba não tendo o alcance que mereceria. Espera-se, assim, que cada vez mais os operadores do direito se interessem pela temática, riquíssima em discussões e extremamente prática. Em tempos de possível reforma tributária, o mercado pode vir a tornar-se um campo repleto de oportunidades.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Orientador: Cláudio Roberto Cintra Bezerra Brandão. Dissertação (mestrado). Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito. 2006.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

BECCARIA, Cesare Bonesana, Marchesi di. **Dos delitos e das penas**. Tradução: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. rev. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BICUDO, Tatiana Viggiani. **Por que punir?** Teoria geral da pena. São Paulo: Saraiva, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012a.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito penal 3**: parte especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e o respeito aos mortos. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012b.

BITENCOURT, Cezar Roberto. MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 2001.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 99. ed. Brasília: UnB, 1997.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. SANTIAGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 10 de maio de 2019.

BRANDÃO, Cláudio. **Curso de direito penal: parte geral**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal volume 2, parte especial: arts. 121 a 212**. 18. ed. atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COMISSÃO INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS. **Convenção americana sobre direitos humanos**. Assinada na Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos, San José, Costa Rica, em 22 de novembro de 1969. Disponível em: [https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao\\_americana.htm](https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm)

DURKHEIM, Émile. **As regras do método sociológico**. Tradução: Paulo Neves; Revisão da tradução: Eduardo Brandão. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 1: parte geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao Estudo do Direito**. 20. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

JESUS, Damásio de. **Direito penal, 2º volume: parte especial; Crimes contra a pessoa a crimes contra o patrimônio**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 39. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

MARQUES, Leonardo Nunes. GUIDI, Victor Misse. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – Rtrib**. vol. 131, novembro-dezembro de 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 1**: (arts. 1º a 95). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. SANTIAGO, Igor Mauler. **A ameaça da prisão por dívida tributária**. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/a-ameaca-da-prisao-por-divida-tributaria-por-ives-gandra-martins/> Acesso em: 12 de julho de 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional** 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

NÓBREGA, José Flóscolo da. **Introdução ao Direito**. 8. ed. rev. e atualizada. João Pessoa: Edições Linha d'Água, 2007.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal**: parte especial: arts. 121 a 212 do Código Penal. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro**. 13. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROXIN, Claus. **Estudos de direito penal**. Tradução de Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. **Consulta jurídica a *amici curiae*** nos autos do RHC 163334 em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal (STF). São Paulo: 2019.

SANTIAGO, Igor Mauler. Rechaçada há quase 50 anos, prisão por dívida fiscal volta à pauta do STF. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-10/consultor-tributario-rechacada-50-anos-prisao-divida-fiscal-volta-stf>. Acesso em: 15 de maio de 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.107/2017-SC. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJe: 31/08/2018. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-620250226> . Acesso em: 18 de março de 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer jurídico**, “*pro bono*”, sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de “apropriação indébita”, previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago. Disponível em: [https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019\\_vf.pdf](https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019_vf.pdf) . Acesso em: 18 de março de 2019.

VASCONCELLOS, Monica. **ICMS**: distorções e medidas de reforma. Orientador: Paulo Celso Bergstrom Bonilha. Dissertação (mestrado). Universidade Federal de São Paulo. Direito. 2013.

## ANEXOS

**ANEXO A – STJ - HC: 399.109-SC 2017/0106798-0, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/08/2018**

### VOTO DO RELATOR

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.

**HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)**

**RELATOR: MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

IMPETRANTE: DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

ADVOGADO: DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

IMPETRADO: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

PACIENTE: ROBSON SCHUMACHER

PACIENTE: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER

ADVOGADO: DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

### **RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ:**

ROBSON SCHUMACHER e VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER estariam sofrendo constrangimento ilegal em decorrência de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que deu provimento ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público, a fim de afastar a sentença de absolvição sumária e, com isso, determinar o regular prosseguimento do processo a que respondem pela suposta prática do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Neste writ, alega a defesa que o não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco, não caracteriza crime, mas mero inadimplemento fiscal, conforme recentes decisões desta Corte, ou seja, "não há tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor" (fl. 6).

Requer, diante disso, seja restabelecida a sentença de primeiro grau "para o fim de absolver sumariamente os pacientes, diante da atipicidade formal das condutas pela qual foram processados criminalmente" (fl. 8).

Indeferida a liminar e prestadas as informações, foram os autos ao Ministério Público Federal, que, em parecer subscrito pela Subprocurador-Geral da República Maria Hilda Marsiaj Pinto, se manifestou pela denegação da ordem (fls. 327-332).

Tal como propus em relação ao REsp n. 1.598.005/SC e pelos mesmos fundamentos externados naquele caso, suscitei questão de ordem perante o órgão fracionário da 6ª Turma, motivado, principalmente, pela necessidade de assegurar, ainda que pela via mandamental, que o tema seja analisado pela Seção.

### EMENTA

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação



típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.

## VOTO

### **O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ (Relator):**

#### **I. Considerações iniciais**

O caso retrata situação em que o acusado, absolvido sumariamente em primeiro grau da imputação do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, teve o curso do processo retomado, por força de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que entendeu típica a conduta do agente que não recolhe ICMS em operações próprias, não obstante declarado em guias específicas.

Na ótica da defesa, o não recolhimento de ICMS, nas circunstâncias dos autos, devidamente declaradas ao Fisco, não caracteriza crime, mas mero inadimplemento fiscal.

II. Necessidade de prevenir divergência e de uniformizar o entendimento entre as Turmas que compõem a Terceira Seção (ex vi do art. 127 do RISTJ)

Em relação ao argumento da defesa – cujas consequências, caso acolhido, culminaria com a conclusão de que o caso se traduz em simples inadimplemento fiscal –, faço o registro de que a compreensão da Quinta e da Sexta Turma, baseada em semelhante premissa fática, tem encontrado soluções distintas.

A Sexta Turma, em alguns precedentes recentes tem sustentado que, na hipótese de não haver o repasse de ICMS retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, há de se distinguir duas situações:

1ª) casos de ICMS recolhido em operações próprias ou;

2ª) casos de ICMS recolhido por substituição tributária.

Nos processos em que se discute a primeira situação, isto é, naqueles casos em que não há o repasse de ICMS recolhido em operações próprias, entende o referido Órgão Colegiado que se trata de simples inadimplemento fiscal. Assim, a previsão típica contida no art. 2º, II, da

Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência nos casos de responsabilidade tributária por substituição, ou seja, na segunda situação.

A Quinta Turma (e, também, algumas decisões monocráticas da Sexta Turma), contudo, não estabelece essa distinção. Assim, o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese, enquadra-se (formalmente) no tipo previsto art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, desde que comprovado o dolo.

Além disso, é importante o registro de que eventual alegação da defesa tendente a afastar o dolo acabaria por exigir, em regra, o reexame vertical de provas, o que se mostra incompatível com a via do recurso especial (incidência da Súmula n. 7 do STJ) e, em certos casos, até do habeas corpus.

Apenas para ilustrar, vejamos como tem se comportado a jurisprudência de ambas as turmas em casos semelhantes ao dos autos.

#### II. a) Sexta Turma

O primeiro caso analisado pela Sexta Turma a retratar a ideia de que a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria aplicabilidade nos casos de substituição tributária foi o RHC n. 36.162/SC, de relatoria do Ministro Nefi Cordeiro (DJe 17/11/2014). O segundo, na mesma direção, julgado pelo colegiado quase um ano depois, foi relatado pelo Ministro Sebastião Reis Júnior, nos autos do AgRg no REsp n. 1.465.259/GO (DJe 29/9/2015). Por fim, há outros três, todos de relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura (dois de 2016: REsp n. 1.543.485/GO e RHC n. 77.031/SC; um de 2017: AgRg no REsp n. 1.632.556/SC). Somente esses foram submetidos à apreciação do Órgão colegiado.

Entretanto, monocraticamente, há decisões de integrantes da própria Sexta Turma na direção daquela que vem decidindo a Quinta Turma, v.g, o REsp n. 1.633.772/SC, de relatoria do Ministro Antônio Saldanha Palheiro (DJe 28/11/2016).

#### II.b) Quinta Turma:

No âmbito da Quinta Turma, fixou-se, de forma pacífica, a compreensão de que o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese e desde que comprovado o dolo, configuraria crime.

Exemplificativamente, menciono: RHC n. 42.923/SC, Rel. Ministro Felix Fischer, DJe 29/6/2015; RHC n. 44.465/SC, Rel. Ministro Leopoldo de Arruda Raposo (Desembargador

convocado do TJ/PE), DJe 25/6/2015; RHC n. 44.466/SC, Rel. Ministro Jorge Mussi, DJe 29/10/2014.

Depois de pesquisa jurisprudencial interna, encontrei, no âmbito deste Órgão Colegiado, somente o HC n. 161.785/SP, de relatoria do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca (julgado em 6/12/2016), no qual foi aventada a distinção feita pela Sexta Turma.

Todavia, monocraticamente, em decisões bem recentes, observei o entendimento de que, em qualquer hipótese de não repasse do ICMS recolhido, comprovado o dolo, configura-se o crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. Nesse sentido: AREsp n. 1.067.270/GO, Rel. Ministro Joel Ilan Paciornik (DJe 28/4/2017); REsp n. 1.583.367/SC, Rel. Ministro Joel Ilan Paciornik (DJe 28/3/2017).

Por tudo isso é que proponho a análise deste feito pela Terceira Seção, a fim de debatermos com maior profundidade o tema e, com isso, uniformizarmos o entendimento de ambas as Turmas, máxime pela necessidade de estabilização da jurisprudência.

### III - A importância da tributação - tutela penal

Não obstante as profundas discussões sócio-filosóficas acerca das premissas reais, nas quais se alicerça e se justifica o discurso oficial da política criminal voltada para a proteção penal de bens ligados à ordem tributária, não há como deixar de reconhecer a magnitude dos impactos que a criminalidade causa quando atinge esse setor, notadamente pelas consequências indiretas, as quais implicam, dentre outras, o aumento das desigualdades sociais.

A dinâmica da ordem democrática consagrada pela Constituição Federal, vista sob a perspectiva da necessidade de contínuo processo de busca da igualdade e da liberdade, encontra raízes de sustentação na imposição tributária, ao menos sob o prisma deontológico, na medida em que os tributos servem de instrumento essencial para transposição das diferenças sociais e da satisfação dos bens essenciais da vida para aqueles que, por si sós, não têm condições de fazê-lo, ainda que isso represente apenas o plano ideal.

Sem embargo, a lógica que justifica a ordem tributária, no modelo de um Estado Social e Democrático de Direito, entrelaça-se com a ideia de cidadania – aqui compreendida como o pleno exercício de direitos e deveres de modo equilibrado e justo –, sobretudo porque subsidia, de maneira proeminente, a implementação dos objetivos fundamentais da República, a saber: o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de garantir o desenvolvimento nacional, de

erradicar a pobreza e a marginalização, bem como de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º da CF).

Nessa perspectiva, é possível inferir que a imposição tributária se insere em um conjunto de mecanismos voltados para a consecução de políticas públicas de desenvolvimento. Representa, por isso mesmo, o instrumento que torna possível assegurar as prestações sociais necessárias para permitir que todos tenham uma existência em condições de dignidade. Isso significa que a proteção dos direitos ou das garantias fundamentais deve encontrar limite no próprio reconhecimento da existência de deveres igualmente essenciais, sem os quais se torna inviável a manutenção do modelo proposto pela Constituição Federal, que tem como um de seus fundamentos centrais a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III). Sobrelevam-se, em tal modelo, valores calcados na solidariedade e na convivência igualitária entre os indivíduos que compõem a sociedade.

A necessidade, a finalidade e a importância da ordem tributária pode ser extraída da própria prodigalidade de normas programáticas enunciativas previstas na Constituição Federal, que entoam direitos fundamentais sociais (v. g., arts. 6º, 196 e 205) e colocam o Estado como protagonista de políticas públicas voltadas à satisfação desses direitos, cuja implementação indiscutivelmente depende da arrecadação tributária.

Deveras, a cobrança de tributos, para além da concepção de sujeição obrigatória das pessoas e do caráter econômico que lhe subjaz, pode ser resumida, como o faz alguns doutrinadores, como o preço para se ter e garantir a liberdade, já que imbricada com a consecução dos direitos fundamentais e a promoção da dignidade humana (v. g., TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97 e seg.; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e liberdade*. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-472).

Por tudo isso, considero, na mesma diretriz defendida por Luiz Regis Prado, que a tutela penal "se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais" (*Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 399).

Nesse particular, é válida a advertência feita por Miguel Bajo e Silvina Bacigalupo, para os quais, em tradução livre, o delito fiscal não só acarreta uma diminuição do valor econômico do erário público, como também afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, toda a política econômica social (Derecho Penal Económico. Madri: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 219, apud FISCHER, Douglas. Delinquência econômica e estado social e democrático de direito: uma teoria à luz da constituição. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2006, p. 129).

Apenas para reforçar tal advertência, vale mencionar interessante artigo divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, referentes ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R\$ 571,5 bilhões, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R\$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016" (disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-nobrasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-doexercicio-de-2016>>. Acesso em: 6/5/2017).

Os dados apontados pela PGFN assinalam, ainda, que o cruzamento dos indicadores coletados com o respectivo montante estimado de tributos resultou, em relação ao exercício de 2015 e já atualizado com dados oficiais, em um incremento no montante estimado de evasão de R\$ 24,3 bilhões, sendo que o ICMS, IPI e ISS, segundo os estudos, respondem pela maior parte de todo o montante sonegado (op. cit.).

Entendo, assim, que a tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado.

IV - Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 (apropriação indébita tributária)

Diante da rubrica "apropriação indébita tributária", atribuída pela jurisprudência desta Corte e por boa parte da doutrina ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 – assemelhando-o, em seu aspecto essencial, à figura da apropriação indébita, prevista no art. 168 do Código Penal –, permito-me fazer alguns esclarecimentos que se mostram pertinentes e relevantes para a conclusão a que pretendo chegar.

Uma das elementares que compõem a figura típica do crime de apropriação indébita é o seu objeto material "coisa alheia móvel". Isso significa que a expressão "coisa móvel" implica dizer que a conduta do agente deve recair, necessariamente, sobre um bem que pode ser transportado de um lugar para o outro.

Assim, se o bem for imóvel e insuscetível de mobilização, jamais poderá ser cogitada a prática de apropriação indébita, inserindo-se a conduta que atente contra esse bem, v.g., em possível crime de esbulho possessório, desde que haja o emprego de violência, de grave ameaça ou ocorra concurso de mais de duas pessoas (art. 161, § 1º, II, do CP).

A "coisa móvel", por sua vez, pode ser infungível ou fungível, esta última entendida, conforme dispõe o art. 85 do Código Civil, como um bem que pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade ou quantidade (v. g., o dinheiro, pois, quando se empresta uma nota de R\$ 100,00 para outrem, não se exige de volta aquela mesma cédula, mas sim o mesmo valor, que pode ser pago com qualquer outra nota de real).

Entretanto, a descrição típica de apropriação indébita indica o elemento normativo "coisa alheia", que significa "coisa de propriedade atual de outrem, esteja ou não, na posse direta ou imediata do proprietário" (HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Cláudio Heleno. Comentários ao Código Penal, v. VII. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 17), o qual pode ser entendido como outra pessoa, que não o agente, ostentar sobre o objeto a condição de proprietária.

Sem embargo, é possível concluir que, em regra, somente os bens móveis infungíveis podem ser objeto de apropriação indébita, na medida em que o agente, ao receber bem alheio móvel fungível em depósito não se apropria de algo que se tornou proprietário. Assinalam Nelson Hungria et. al., que os bens, "quando entregues para guardar (depósito), mas ajustada ou autorizada a restituição do tantumdem ejusdem generis, qualitatis et bonitatis, não podem ser objeto de apropriação indébita, porque no caso se apresenta o depósito irregular, que é equiparado ao mútuo, de modo que o depositário se faz dono do depositum" (Comentários ao

Código Penal, v. VII. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 133). Todavia, os referidos autores fazem uma importante ressalva:

Solução diversa tem que ser dada, como é claro, quando as coisas fungíveis são entregues, não para guardar, mas para serem transmitidas a terceiro ou para outro fim destinado pelo dominus [...] Em tais casos não há faculdade de substituição pelo tantumdem, e, quaisquer que sejam as coisas fungíveis, são suscetíveis de apropriação indébita. (HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Cláudio Heleno. Comentários ao Código Penal, v. VII. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 134).

Essa distinção acabou por se refletir na jurisprudência. Primeiro na do STF, com alusão expressa às lições de Hungria (v. g., RHC n. 64.942/RS, Rel. Ministro Octavio Gallotti, DJ 26/6/1987); depois, na do STJ (v. g., RHC n. 10.436/PR, Rel. Ministro José Arnaldo, DJ 27/8/2001 e REsp n. 880.870/PR, Rel. Ministro Felix Fischer, DJ 23/4/2007). Em ambos os tribunais, firmou-se a compreensão de que estará configurado o crime de apropriação indébita, quando o agente se apropria de coisa fungível que lhe foi confiada para transmissão a terceiro ou para outra finalidade que não o depósito.

Outro aspecto relevante diz respeito ao fato de que, na apropriação indébita, inexistente clandestinidade (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal, parte especial, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 421), fraude ou qualquer outro ardil. Assim, o pressuposto do referido delito "é a anterior posse lícita da coisa alheia, da qual o agente se apropria indevidamente" (BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal: parte especial, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 236).

Por fim, o sujeito ativo do delito é aquele que possui ou detém o bem móvel alheio. O elemento subjetivo é o dolo, caracterizado pela vontade livre e consciente de apropriar-se da coisa alheia móvel de que tem a posse em nome de outrem, ou seja, a vontade de não restituir ou de desviá-la de sua finalidade. Nas palavras de Magalhães Noronha, "[c]onsiste o dolo genérico na vontade de inverter o título, pelo qual se tem a posse ou a detenção, transformando-se de possuidor alieno domine em possuidor animus domine" (Direito Penal, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1988-1991, p. 334).

Nessa perspectiva, ao adotarmos como premissa o fato de que a jurisprudência atribuiu informalmente a indicação marginal de "apropriação indébita tributária" ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 – v. g., HC n. 374.318/SP, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª T., DJe 21/2/2017; RHC n. 72.074/MG, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, 5ª T., DJe 19/10/2016; AgRg no Ag n. 1.388.802/SP, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ª T., DJe 24/2/2017, entre outros) –, assemelhando-o ao delito de apropriação indébita, torna-se impositivo

reconhecer que as características essenciais deste último ilícito, descritas linhas atrás, também compõem, *mutatis mutandis*, o crime tributário, sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita.

Diante do que até aqui foi exposto, resumo quatro aspectos essenciais que devem compor a prática do crime intitulado de "apropriação indébita tributária":

1º) Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, para o delito de "apropriação indébita tributária", o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;

2º) O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990: "deixar de recolher [...] na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Um ponto interessante é que a lei, quando aponta o sujeito ativo do crime como sendo o passivo da obrigação tributária, o faz de maneira indistinta, isto é, não distingue o sujeito passivo direto do indireto da obrigação tributária e, por isso, nada impede que o sujeito ativo do crime possa ser, ao menos em tese, tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária);

3º) Assim como no crime de apropriação indébita, o delito de "apropriação indébita tributária" exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Porém, a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial (v. g., AgRg no REsp n. 1.477.691/DF, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ª T., DJe 28/10/2016; AgRg no REsp . 1.323.088/MA, Rel. Ministro Moura Ribeiro, DJe 19/5/2014).

4º) A descrição típica do crime de "apropriação indébita tributária" contém a expressão "valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.



Em relação a esse último aspecto é de fundamental importância que se esclareça o alcance dos termos "descontado" e "cobrado" de que trata do referido dispositivo legal, notadamente porque a exata compreensão desses termos exerce influência direta no próprio reconhecimento de incidência típica. Em virtude disso e com lastro na melhor didática, procedo a análise de tais termos sob dois enfoques: tributário e o penal.

#### 4º.a) Enfoque tributário dos termos "descontado ou cobrado"

Os termos "descontado ou cobrado" não correspondem, tecnicamente, ao fenômeno tributário originado pela relação jurídica que serve de substrato para a conduta descrita no tipo penal. Com efeito, nenhum sujeito passivo de obrigação tributária (direto ou indireto) "desconta ou cobra" tributo; na verdade, ele retém. A perfeita apreensão dessa afirmação impõe primeiramente que seja feita, de forma objetiva, distinção entre competência, capacidade ativa, sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse particular, extrai-se do art. 119 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Como assinala Ricardo Alexandre, "não se pode confundir a atribuição constitucional de competência para instituir o tributo (competência tributária) com a possibilidade de figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária (capacidade ativa)" (Direito Tributário esquematizado. São Paulo: Método, 2010, p. 292). Isso porque a competência para instituição de tributos é atribuição dos entes políticos do Estado e, nessa medida, é indelegável, o que não ocorre com a capacidade tributária ativa, que é aptidão de cobrar o tributo, que é passível de delegação.

No que se refere à delegação da capacidade ativa, há duas correntes doutrinárias bem definidas. De um lado, há autores que, a partir de uma interpretação literal, defendem que somente as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeito ativo de uma obrigação tributária. De outro, há os que entendem que "o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada" (CARVALHO, Paulo Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149).

Não obstante a existência dessa divergência doutrinária acerca de quem pode figurar como sujeito ativo da relação obrigacional tributária, o que importa saber é que a capacidade tributária ativa é a aptidão para figurar, por lei, na posição de sujeito ativo da relação tributária,

ou seja, na posição de credor, com as prerrogativas que lhe são inerentes de fiscalizar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes e de cobrar os respectivos créditos tributários.

Entretanto, há casos em que o Poder Público permite que o particular arrecade o tributo, sem que isso represente delegação da capacidade ativa tributária, já que o particular, nessa condição, apenas procede à exação (retenção). O objetivo de tal permissividade é o de facilitar a vida do sujeito passivo da obrigação tributária. Válidas as palavras de Mauro Luís Rocha Lopes: "a permissão estatuída no § 3º do art. 7º do CTN, relacionada ao cometimento do encargo ou da função de arrecadar tributos a pessoa jurídica de direito privado, pode ser exercida independentemente de lei, por não se tratar de delegação de competência ou de capacidade tributária ativa" (Direito tributário. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 187).

Diante disso, é correto afirmar que somente o sujeito ativo da obrigação tributária é que pode cobrar tributo, cabendo ao agente de arrecadação, tão somente, a sua retenção para posterior recolhimento ao Fisco. Tal percepção tributária do termo "cobrar" descrito no tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, acaba por se traduzir em uma deficiência de técnica legislativa na redação do dispositivo, porquanto sujeito passivo jamais cobra tributo.

A mesma deficiência redacional, sob o enfoque da dogmática tributária, é observada para o termo "descontado", na medida em que o sujeito passivo da obrigação tributária não pode descontar absolutamente nada relacionado ao tributo, não obstante a utilização do termo de forma generalizada para indicar a retenção feita por responsável tributário por substituição, tal como nas hipóteses em que o empregador retém o imposto de renda do empregado para posterior recolhimento ao Fisco. De fato, a ideia de desconto está relacionada, na verdade, à possibilidade de o Poder Público, por meio de lei, conferir abatimento nos casos em que há o pagamento antecipado do crédito tributário, ex vi do art. 158, parágrafo único, do CTN, nestes termos:

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

[...]

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

Pertinentes as ponderações de Alfredo Becker, ao afirmar que "existem locuções cujo abuso, quer pelos financistas, quer pelos juristas, foi tão generalizado que oferecem riscos de contaminação da atitude mental científica, seja no plano da Ciência das Finanças Públicas, seja no plano do Direito Tributário" (Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 563).

#### 4º.b) Enfoque penal dos termos "descontado ou cobrado"

Malgrado os termos "descontado ou cobrado" não reflitam, sob a ótica da dogmática tributária, significados linguísticos compatíveis com o sujeito passivo da obrigação tributária de que trata o delito de "apropriação indébita tributária", isso não implica a impossibilidade de imprimir-lhes significado penal que, neste caso, não poderá se subsidiar em conceitos tributários.

Conforme pontua Carlos Maximiliano, "Verba cum effectum, sunt accipienda: não se presumem, na lei, palavras inúteis", isto é, "deve-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia. As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis [...] a verdade é que sempre se deve atribuir a cada uma a sua razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva" (Hermenêutica a Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 250).

O juiz, no processo hermenêutico de construção do sentido das normas deve optar não só pela elucidação das palavras utilizadas no texto da lei, mas também pela intertextualidade do direito (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, p. 94). Tal diretiva ganha importância se considerado o dispositivo legal, voltado à tutela penal da ordem tributária, pode repercutir em restrição à liberdade individual, de sorte que impõe ao intérprete, com maior rigor, atribuir-lhe um significado preciso e consentâneo com a dogmática penal e alinhado aos princípios basilares que a norteia (v. g., o princípio da lex certa, entendido como corolário da legalidade).

É indubitável, como pontua Lourival Vilanova, que o conhecimento ocorre em um universo linguístico, no qual se fixam as significações conceptuais inseridas em uma comunidade-do-discurso (As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997, p. 37-38). Nessa ótica, a sintaxe da linguagem própria do direito positivo é prescritiva, guiada por uma lógica deôntica (dever ser) que, apesar de técnica, não possui rigor científico próprio das ciências, o que possibilita a existência de termos imprecisos, impróprios ou mesmo equivocados, resultantes, decerto, da formação heterogênea das Casas Legislativas, o que ocorreu com os termos "descontado ou cobrado".

Por isso, cabe ao intérprete, ao deparar-se com o texto legal, construir o seu conteúdo, atribuindo significado à ideia suscitada pelas palavras nele contidas e extrair-lhes valores, de

modo que se possa visualizar, no plano da semiótica, as suas relações com as realidades que exprimem e a forma de sua aplicação pragmática.

Em uma acepção semântica do termo descontado, é possível imprimir-lhe significado semelhante ao dos vocábulos abatido, diminuído ou reduzido, denotando a ideia de que determinado valor, ao sofrer um desconto, terá alguma redução, abatimento ou diminuição. Tal percepção linguística pode ser verificada nos casos em que a incidência de determinados tributos reduzem o valor a ser percebido pelo contribuinte.

Exemplificadamente, menciono o caso do imposto de renda. O salário percebido por todos aqueles que auferem renda será reduzido pelo correspondente ao encargo tributário, de modo que receba um valor menor do que o que receberia se não houvesse imposto devido. Vale dizer, o termo "descontado" refere-se às operações tributárias que resultem diretamente na redução do valor a ser percebido pelo contribuinte que não pode repassar para outrem o ônus tributário.

Sob diversa angulação, é possível agregar significado penal mais preciso ao termo "descontado" com a utilização de métodos clássicos de hermenêutica. Em uma visão sistemática, observa-se que o Código Penal, nos dois crimes em que não há o recolhimento de tributo (contribuições previdenciárias), utiliza o termo "descontado" em estreita correlação com a ideia de responsável tributário por substituição. Vejamos:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

[...]

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

Verifica-se, dos referidos dispositivos, que a conduta prevista nos crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) recai sobre aquele que tem a responsabilidade, por substituição, de recolher contribuição retida

dos segurados. Assim, o termo "descontado", no Código Penal, ganha contornos de aplicação em uma relação jurídica obrigacional tributária cuja responsabilidade se dá por substituição.

Historicamente, observa-se que a mens legis pode ser extraída do Projeto de Lei n. 4.788/1990, que deu azo à Lei n. 8.137/1990. O então Deputado Federal Nelson Jobim, depois de enumerar alguns "defeitos de estrutura e substância" do projeto original, apresentou substitutivo (Mensagem n. 340. Projeto de Lei n. 4.788/90. Rel. Deputado Nelson Jobim. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>>. Acessado em 23/5/2017), cujo texto deu ensejo à redação final do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, em 6/6/1990.

O projeto original previa o seguinte:

Art. 3º Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:

[...]

IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

Veja-se que a norma originalmente proposta previa, no inciso IV, a hipótese de não recolhimento de tributos ou contribuições aos cofres públicos que fossem retidos pela fonte pagadora, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a responsabilidade por substituição tributária (v. g., casos em que a pessoa jurídica retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco).

Já no inciso V, havia clara descrição de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente – praticamente todos os tributos de comércio sofrem a repercussão econômica (ISS, ICMS, IPI), pois de maneira lógica, no momento que o produtor efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria.

A atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões "descontado ou "cobrado".

No que tange ao termo "cobrado", possui semelhante significado ao das palavras receber, pedir, embolsar ou coletar, denotando a ideia de acréscimo. Diversamente do que

ocorre com o termo "desconto", há um significado de adição resultante daquilo que será agregado com o produto da cobrança. Essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.

A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância.

Historicamente, observa-se que, como visto até aqui, que a mens legis prevista no inciso V do art. 3º do Projeto de Lei n. 4.788/1990 era direcionada justamente para as hipóteses como a exemplificada.

É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo "cobrado". De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica).

Como assinala Sacha Calmon, "quem recolhe o imposto, isto é, o 'contribuinte de jure', necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o 'contribuinte de fato'" (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro:Forense, 2012, p. 301), diversamente do que ocorre com os impostos diretos (IR, IPVA e IPTU), nos quais a incidência jurídica coincide com a econômica, ou seja, aquele contribuinte que a lei indicou para satisfazer a obrigação tributária é o mesmo que irá suportar o ônus econômico do tributo.

Assim, o significado da palavra "desconto" melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).

O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.

Especificamente no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.

Roque Carrazza considera que o ICMS é um tributo neutro, porquanto "ao cabo do processo econômico de produção, distribuição e comercialização da mercadoria e de prestação de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, quem acaba suportando, por inteiro, a carga econômica do ICMS é o consumidor final" (ICMS. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012, p. 400).

#### V. Análise do caso concreto

Os pacientes foram denunciados como incurso no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, nestes termos, no que interessa (fls. 11-12):

Em procedimento rotineiro, a Fiscalização de Tributos Estaduais constatou que, apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIMES à Secretaria da Fazenda, os denunciados, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados.

[...]

De acordo com o registro no Sistema de Administração Tributária - S@t, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, os valores correspondentes aos crimes ora narrados estão inscritos em dívida ativa e não foram pagos nem parcelados até o momento (extratos de fls. 80/81 e 90/92).

[...]

Os denunciados, por terem deixado de recolher ao Erário, no prazo legal, valor do tributo ICMS descontado ou cobrado, na qualidade de sujeitos passivos de obrigação, praticaram, de forma dolosa, por oito vezes, o crime previsto no art. 2º, inciso II, c/c art. 11, caput, ambos da Lei n. 8.137/90, na forma continuada (art. 71 do Código Penal).

A sentença, ao absolver sumariamente os pacientes, destacou o seguinte (fl. 170-176):

Importa registrar que a adequação típica da conduta de deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS devidamente declarado pelo contribuinte de direito, nos termos da legislação tributária, é tema polêmico na doutrina e na jurisprudência.

Isso porque o caráter indireto do tributo, cujo ônus financeiro do encargo repercute na cadeia de consumo, gera o debate se o valor do imposto é cobrado/descontado ou não do consumidor, de modo a delimitar se o contribuinte de direito (o empresário) dele se apropria ou não em detrimento do fisco.

[...]

Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei nº 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei nº 10.297/1996). Ademais, deixando de lado o argumento subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido ("por dentro"), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria.

[...]

E, do ponto de vista da precificação, a toda evidência, o preço é integrado pela margem de lucro que o empresário deseja/pode obter e pelos custos do processo de produção da mercadoria (insumos, mão de obra, contribuições sociais, outros tributos, aluguéis, energia elétrica etc.). Mas, nem por isso, o empresário é denunciado por não pagar o aluguel do locador (CP, art. 168) ou recolher as contribuições sociais por ele devidas (Lei n. 8.137/1990, art. 2º, II, c/c Lei 8.212/1991), tampouco o consumidor deixa de pagar o preço para pagar o tributo. Até porque, economicamente, em razão da lei fundamental da oferta e da procura, embora "destacado" o valor do tributo na nota fiscal, nada impede que o seu pagamento saia da margem de lucro do fornecedor em razão de negociação havida com o consumidor. Ademais, nas hipóteses de venda a prazo, o fato de o consumidor deixar de honrar com a sua obrigação (pagar o preço) não afasta a incidência tributária, o que só reforça a tese de que o valor do ICMS declarado e não recolhido não necessariamente repercutiu economicamente. Isto é, foi "cobrado".

[...]

Inclusive, recentemente, a sexta turma do Superior Tribunal de Justiça, em posição divergente da adotada pela quinta turma, sufragou o entendimento de que não caracteriza crime, mas mero inadimplemento tributário, a conduta do contribuinte de ICMS que declara e deixa de recolher o valor devido no prazo legal [...]

[...]

In casu, os acusados foram denunciados por terem infringido o disposto no artigo 2º, inciso II, c/c artigo 11, caput, ambos da Lei n. 8.137/1990, na forma continuada (art. 71 do CP) porque, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, conforme consta da exordial acusatória, "apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMEs à Secretaria da Fazenda, não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art. 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados".

Portanto, nos termos da fundamentação vertida acima, referida conduta é formalmente atípica, pelo que a absolvição dos acusados é medida impositiva.

O tribunal de origem, ao dar provimento ao recurso do Ministério Público, consignou (fl. 256-262):



Ao considerar que o tributo grava apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico, ou seja, a diferença entre os montantes pagos pelo contribuinte e pelo comprador subsequente (em homenagem ao princípio da não cumulatividade, insculpido no inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal), só não gerará imposto a revenda por preço idêntico ao da compra. Contudo, jamais negada a variação entre os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição de mercadoria e o saldo derivado das vendas, é inafastável a conclusão de ter havido incidência do tributo e transferência de seu ônus a terceiro.

Dessa forma, quando deixa de recolher aos cofres públicos, em tempo, o montante pago pelo contribuinte de fato, o contribuinte de direito incide na prática vedada no tipo sob exame.

[...]

A questão, no entanto, não é unânime no Tribunal da Cidadania, uma vez que a Quinta Turma posiciona-se pela tipicidade da conduta ora debatida:

[...]

Não sendo pacífica a questão na Corte Superior, é de se manter a jurisprudência deste Tribunal de Justiça, que por todas as suas Câmaras Criminais, entende que é crime, em tese, a conduta supostamente praticada pelos Apelados, a começar pela Primeira Câmara Criminal

[...]

Assim, declarado o tributo pelo sujeito passivo nas DIMEs, era dever seu o recolhimento dos valores aos cofres públicos.

Estabelecida essa premissa, há de se destacar que, partindo de uma visão restrita, pode-se dizer que o sujeito passivo do delito de que cuidam os autos é o Estado, representado pela Fazenda Pública, ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos. Porém, com base na ampliação da percepção do bem jurídico tutelado, é possível afirmar que o sujeito passivo é, na verdade, a coletividade difusa de cidadãos submetidos ao sistema tributário violado, que são de fato lesados pelo ilícito [...]

Por todo o exposto linhas atrás, estou de acordo com o Tribunal de origem quanto a impossibilidade de se absolver sumariamente os pacientes, notadamente porque deixaram de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) "cobrado" do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos.

O fato é típico e, em princípio, não há causa excludentes da ilicitude, impondo-se ressaltar que o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal.

## **VI. Dispositivo**

À vista do exposto, denego a ordem.

**HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)**

**RELATOR: MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

IMPETRANTE: DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

ADVOGADO: DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

IMPETRADO: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

PACIENTE: ROBSON SCHUMACHER

PACIENTE: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER

ADVOGADO: DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

### **VOTO-VISTA**

**O EXMO. SR. MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA:**

Trata-se de habeas corpus, com pedido liminar, impetrado em favor de ROBSON SCHUMACHER e VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER apontando como autoridade coatora o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

Consta dos autos que os pacientes foram denunciados como incurso no art. 2º, inciso II, c/c o art. 11, caput, da Lei n. 8.137/1990, em continuidade delitiva, tendo, no entanto, sido absolvidos sumariamente. Irresignado, o Ministério Público interpôs recurso de apelação, ao qual se deu provimento, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 248):

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, CAPUT, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA ÚNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

No presente mandamus, aduz o impetrante, em síntese, que o não recolhimento de ICMS próprio é conduta atípica, motivo pelo qual deve ser restabelecida a decisão de absolvição sumária.

A Sexta Turma, ao iniciar a análise da matéria, acolheu questão de ordem suscitada pelo Relator, Ministro Rogério Schietti Cruz, e afetou o processo à Terceira Seção, em virtude da importância do tema.

Na Terceira Seção, o Ministro Relator denegou a ordem, por considerar, em síntese, que o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não pressupõe a clandestinidade, motivo pelo qual é indiferente ter havido a declaração dos valores. Assentou, outrossim, que

A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

A Ministra Maria Thereza de Assis Moura, por seu turno, antecipou seu voto, para divergir do Relator, concedendo, assim, a ordem no presente habeas corpus.

Para melhor analisar a matéria, pedi vista dos autos, e passo a tecer minhas considerações sobre o tema.

A questão apresentada à Terceira Seção diz respeito ao adequado alcance da norma trazida no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, cuidando-se de matéria de grande relevância, com enorme repercussão para a economia do país, sendo imprescindível, portanto, a uniformização do tema pelo Superior Tribunal de Justiça.

A propósito, transcrevo a norma em exame:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...).

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...);

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...).

Na Quinta Turma, prevalece o entendimento no sentido de que pratica referido tipo penal "aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco". (RHC n. 44.466/SC, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014).

Mais recentemente:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. INOCORRÊNCIA.

1. O art. 255, § 4º, inciso II, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, autoriza ao relator a negar provimento a recurso especial contrário à jurisprudência consolidada desta Corte, como ocorre na hipótese dos autos, não se configurando, portanto, ofensa ao princípio da colegialidade. Precedentes.

2. Assim, não há ilegalidade no julgamento monocrático do recurso especial, sendo certo que a possibilidade de interposição de agravo regimental contra a respectiva decisão, exatamente como ocorre na espécie, permite que a matéria seja apreciada pela Turma, afastando o vício suscitado pelo agravante CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. QUESTÃO NÃO DEBATIDA NOS TERMOS APRESENTADOS PELO RECORRENTE. FUNDAMENTO DO JULGADO NÃO ATACADO. SÚMULA N. 283/STF. RECURSO IMPROVIDO.

1. Remanescendo na decisão atacada fundamento suficiente para a manutenção da sua conclusão e contra o qual não se insurgiu o recorrente, afigura-se inviável o processamento do recurso especial ante a incidência, por analogia, do óbice constante do Enunciado n. 283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

2. De fato, não houve debates nas instâncias ordinárias a respeito da condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal ou sobre a figura do contribuinte do ICMS. Portanto, a ausência de prequestionamento não permite a apreciação da matéria, tal como deduzida pela recorrente, em sede de recurso especial. Este é o teor do enunciado n. 211 da Súmula desta Corte.

3. Além disso, não se pode afirmar que a conduta imputada à agravante seja manifestamente atípica, pois se amolda, em tese, ao delito previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, que atribui a prática do ilícito nele descrito àquele que não paga, no prazo legalmente assinalado, tributo que haja sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco.

RECURSO FULCRADO NA ALÍNEA "C" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO PARADIGMA PROFERIDO EM HABEAS CORPUS. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. RECURSO IMPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Sodalício tem entendimento assente no sentido de que "o acórdão proferido em habeas corpus, por não guardar o mesmo objeto/natureza e a mesma extensão material almejados no recurso especial, não serve para fins de comprovação de divergência jurisprudencial, ainda que se trate de dissídio notório" (AgRg no REsp n. 1469363/GO, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 2/10/2014, DJe 13/10/2014).

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1565151/SC, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 07/11/2017, DJe 14/11/2017).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL PENAL E PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ICMS COBRADO DO SUBSTITUÍDO. NÃO RECOLHIMENTO AOS COFRES PÚBLICOS. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. MERO INADIMPLEMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. DOLO ESPECÍFICO. INEXIGÊNCIA.

I - A decisão merece ser mantida por seus próprios fundamentos.

II - "Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal" (RHC n. 44.466/SC, Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014).

III - E esse entendimento aplica-se ao caso de não recolhimento de ICMS que foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido aos cofres públicos, como na presente hipótese. (Precedentes).

IV - "O tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico, mas apenas o ato voluntário de deixar de repassar ao fisco o valor do tributo descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, ainda que declarado, sendo irrelevante o especial fim de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime" (AgRg no AREsp n. 772.503/SC, Sexta Turma, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, DJe de 29/2/2016).

Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1631400/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 10/10/2017, DJe 18/10/2017)

No mesmo diapasão: RHC 78.613/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 08/08/2017, DJe 16/08/2017; RHC 47.193/SC, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 17/05/2017; RHC 78.628/SC, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 27/09/2017; RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016; RHC 44.465/SC, Rel. Ministro LEOPOLDO DE ARRUDA RAPOSO (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/PE), QUINTA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 25/06/2015 e HC 235.406/SC, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 12/03/2013, DJe 18/03/2013.

Na Sexta Turma, entretanto, firmou-se entendimento em sentido contrário, considerando-se que "o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria". (AgRg no REsp 1.632.556/SC, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, , DJe 17/03/2017).

Registro, por oportuno, que encontrei precedentes da Sexta Turma anteriores em sentido contrário ( AgInt no HC 331.387/SC, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 14/02/2017, DJe 21/02/2017 e AgRg no AREsp 772.503/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 18/02/2016, DJe 29/02/2016, por exemplo)

Como visto, os julgados supramencionados da Quinta Turma não fazem distinção se o valor do tributo ou contribuição social foi descontado ou cobrado do substituído tributário ou do consumidor, considerando-se o tipo penal preenchido em ambas as hipóteses. Mencionada diferenciação, no entanto, está presente nos julgados da Sexta Turma, que considera que o crime apenas se perfaz se o agente agir como substituto tributário.

Ao me deparar pela primeira vez com o tema, em um processo de minha relatoria, considerei que o tipo penal, de fato, merecia um exame a partir de conceitos tributários. Dessarte, conclui que a conduta delitiva dependeria do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte, só podendo ser praticado, portanto, pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real. (HC 161.785/SP, DJe 15/12/2016).

Considerei, portanto, à época, que o tipo penal de apropriação indébita tributária deveria ser lido de acordo com as situações em que há substituição tributária, visualizando, assim, hipótese típica mais restrita, para incluir apenas o substituto. Referida tese, inclusive, foi delineada com o respaldo de entendimento doutrinário, no sentido de que "o tipo exige que o valor do tributo seja efetivamente descontado ou cobrado do contribuinte. Caso contrário, a conduta será atípica". (HABIB, Gabriel. Leis Penais Especiais. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014. p. 188).

Dessarte, entendi que o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não poderia ser lido sem o necessário conhecimento da matéria tributária, não sendo possível, assim, reconhecer a tipicidade penal nas hipóteses em que o imposto é repassado ao consumidor, uma vez que este não é contribuinte do ICMS. Assim, firmei compreensão no sentido de que, embora repassado o valor ao consumidor, não poderia se falar em apropriação, porquanto se trataria de mero repasse dos custos operacionais da atividade, como tantos outros.

A interpretação acima foi reafirmada em outro precedente de minha relatoria (RHC 48.089/SC, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017) e da relatoria do eminente Ministro Jorge Mussi, nos autos do AgRg no AREsp 1138189/GO, julgado em 12/12/2017, DJe 19/12/2017.

Nada obstante, ao lançar novo olhar sobre a matéria, verifico que a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo, uma vez que a norma não traz essa especificação. Nesse contexto, entendo que a conclusão no sentido de que

o tipo só é preenchido nos casos de substituição tributária não resiste à mais simples forma interpretação normativa, que é a gramatical.

A própria Ministra Maria Thereza de Assis Moura esclarece, no voto proferido no Recurso Especial n. 1.643.858/SC, que o termo "sujeito passivo de obrigação", trazido no tipo penal, abrange o contribuinte e o responsável, o qual aparece nas hipóteses de substituição tributária. Dessarte, o termo utilizado no tipo penal é amplo, cuidando, portanto, da apropriação do imposto recolhido em operações próprias, bem como por substituição tributária. E, como é de conhecimento, onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Dessa forma, o crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito passivo de obrigação tributária, que, nessa qualidade, descontar ou cobrar valor de tributo ou de contribuição social, de terceiro, não necessariamente contribuinte, e não recolher o valor aos cofres públicos.

Irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.

Ademais, o fato de também ser repassado ao consumidor outros custos da atividade econômica não impede a tipificação do crime de apropriação indébita tributária do ICMS, nas hipóteses em que o valor do tributo é efetivamente repassado. Com efeito, tendo o consumidor arcado com o imposto, tem-se que o valor foi dele cobrado sem que tenha sido devidamente repassado aos cofres públicos, havendo, assim, sua indevida apropriação.

Não se pode descurar que o ICMS é imposto sobre o consumo, o qual é repassado, em regra, ao consumidor de forma integral. Difere, no entanto, dos demais custos da atividade comercial, uma vez que encargos com aluguel, empregados e demais impostos são custos fixos já pagos pelo comerciante, independentemente da comercialização das mercadorias.

Cuida-se de caso típico de tributo indireto, "porque a figura do contribuinte de fato não coincide com a do contribuinte de direito", verificando-se o "fenômeno da repercussão econômica, que é a transferência do ônus tributário embutidos nas mercadorias e nos serviços ao consumidor final". (Rocha, Roberval. Direito Tributário. 4. ed. rev. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2017. p. 366). Outrossim, o critério identificador dessas hipóteses ocorre somente nos casos em que a lei estabeleça os parâmetros da dita transferência, conforme definiu o Superior Tribunal de Justiça, no seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95. 1. (...). 2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. 3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência. 4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito. (...). (ERESP 168.469/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/1999, DJ 17/12/1999, p. 314)

Assim, o repasse do ICMS ao consumidor não se confunde com os demais custos fixos da atividade comercial, porquanto é a própria lei que estabelece mencionada transferência. Ademais, o imposto apenas incide se o produto for efetivamente comercializado, sendo, de pronto, repassado ao consumidor, que inevitavelmente participa do fato gerador, porquanto "o imposto não incide sobre mercadorias e sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados como mercadorias". (Rocha, Roberval. Direito Tributário. 4. ed. rev. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2017. p. 524).

Relevante registrar, ainda, que, em recente julgado do Supremo Tribunal Federal, considerou-se não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado. Por oportuno, transcrevo notícia do referido julgamento, noticiada no informativo n. 857 do Supremo Tribunal Federal:

Consignou que a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos faturariam ICMS, o que não ocorre. Assim, enquanto o montante de ICMS circula por suas contabilidades, os sujeitos passivos das contribuições apenas obtêm ingresso de caixa de valores que não lhes pertencem. Em outras palavras, o montante de ICMS, nessas situações, não se incorpora ao patrimônio dos sujeitos passivos das contribuições, até porque tais valores são destinados aos cofres públicos dos Estados-Membros ou do Distrito Federal. Ponderou, igualmente, que a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento (nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa. Por essa razão, não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS ou da COFINS. Asseverou que tanto a análise jurídica quanto a contábil do ICMS – ambas pautadas em sua não cumulatividade, principal



característica desse tributo – revelam não ser possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, nem também excluí-lo totalmente. Isso porque, enquanto parte do montante do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele mantém-se no patrimônio do contribuinte até a realização de nova operação. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, entretanto, leva em consideração apenas o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, I, da CF. Sobre esse aspecto, também com fundamento na doutrina, pontuou que a Constituição, no tocante à compensação, consagrou a ideia de que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável. O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante do ICMS a recolher os valores cobrados, a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe aos cofres públicos a diferença resultante dessa operação matemática. Assim, nem todo montante de ICMS é recolhido pelos contribuintes posicionados no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na fatura é aproveitada pelo contribuinte para compensar com o montante do imposto gerado na operação anterior. Em algum momento, ainda que não exatamente o mesmo, ele será recolhido e, por isso, não constitui receita do contribuinte. Logo, ainda que contabilmente escriturado, não guarda expressa definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, pois o valor do ICMS tem como destino fiscal a Fazenda Pública. Ademais, por ser inviável a apuração do ICMS, considerando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil ou escritural do imposto. Nesse sentido, o montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, com base no total de créditos decorrentes de aquisições e no total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços. Em suma, o princípio da não cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal. Para a relatora, o regime da não cumulatividade impõe concluir que, embora se tenha a escrituração da parcela do ICMS ainda a se compensar, o montante integral não se inclui na definição de faturamento adotada pelo Supremo Tribunal Federal, motivo por que ele não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Enfatizou que, embora o ICMS incida sobre todo o valor da operação, o regime de compensação importa na possibilidade de, em algum momento da cadeia de operações, haver saldo a pagar do tributo, se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida desse aumento do valor. Em outras palavras, o valor do ICMS é indeterminável até se efetivar a operação subsequente. Afasta-se, pois, da composição do custo e deve, por conseguinte, ser excluído da base de cálculo das mencionadas contribuições. Por fim, verificou que o recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário (Lei 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, “in fine”) importa transferência integral às Fazendas Públicas estaduais do montante recolhido, sem a necessidade de compensação e, portanto, de identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos. Se a norma exclui o ICMS transferido integralmente para os Estados-Membros da base de cálculo das mencionadas contribuições sociais, também deve ser excluída a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade. (...). RE 574706/PR, rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 15.3.2017. (RE-574706)

Não convence, portanto, o argumento de que o conceito de contribuinte de fato tem relevância apenas para repetição de indébito, porquanto se é ele que pode pedir a repetição é porque foi ele quem arcou com o ônus econômico e, se não houve o devido repasse aos cofres públicos, tem-se a apropriação, a tipificar o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990.

Ao ensejo:

Ambas as Turmas de Direito Público vem entendendo que se aplica a condição exigida pelo art. 166 do CTN para a repetição de ICMS que indevidamente incidiu sobre a

venda de passagens aéreas, não sendo possível, em face da Súmula 7/STJ, alterar o juízo de convicção das instâncias de origem, formada com base no acervo probatório de cada caso, quanto existência, ou não, de prova da não transferência do encargo financeiro do tributo ao consumidor final. A título ilustrativo: AgRg no AREsp 438.863/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 07/03/2014; AgRg no Ag 1.254.991/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 29/05/2012. (EREsp 1191469/AM, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/04/2016, DJe 17/05/2016)

Note-se que não há dúvidas quanto ao fato de o consumidor não ser contribuinte do ICMS, o que, conforme já referido acima, é irrelevante para tipificar o crime em análise, que não restringe sua abrangência ao substituto tributário.

Porém, o fato de o valor do tributo ser repassado ao consumidor, haja vista sua efetiva cobrança no momento da transação comercial, impede que o seu não repasse aos cofres públicos seja considerado mero inadimplemento de imposto próprio do contribuinte, porquanto o valor foi efetivamente descontado ou cobrado de terceiro.

Assim, embora o substituto tributário desconte ou cobre o imposto do substituído, o que por certo tipifica o crime em tela, tem-se que o desconto ou cobrança não se restringe a quem é contribuinte, tipificando igualmente o crime o repasse e cobrança do valor do ICMS do consumidor.

Portanto, não há se falar em atipicidade penal nos casos em que o imposto foi previamente descontado ou cobrado do consumidor final, na composição dos valores do produto. De fato, reitero que, tendo havido seu efetivo desconto ou cobrança, sem que se tenha recolhido o valor aos cofres públicos, tipificado está o delito de apropriação.

No mais, conforme bem elucidado pelo Relator, tem-se que os verbos utilizados no tipo em análise, "descontar" ou "cobrar", não encontram identidade com termos técnicos tributários, o que, a meu ver, reafirma que não se buscava limitar o tipo penal ao substituto tributário.

Relevante ressaltar, igualmente, ainda nos termos do voto do Relator, que o projeto de lei que deu origem ao art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não deixa dúvidas quanto à abrangência da norma. Assim, o crime se perfaz com o não recolhimento aos cofres públicos do "tributo ou contribuição que tenha retido na fonte", ou que tenha "recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado".

Por fim, no que concerne à suposta menor reprovabilidade da conduta nos casos em que o imposto é devido pelo próprio contribuinte, tem-se que a conduta reprovável criminalizada não é dever imposto, e sim cobrá-lo de terceiro sem repassá-lo, apropriando-se do valor. Ora,

se houve a comercialização do produto, com o repasse do valor do tributo ao consumidor, o valor do ICMS está na posse do contribuinte, o qual opta por não dar a correta destinação. Não se está a punir, dessarte, o mero inadimplemento.

Inegável, outrossim, a importância da tutela penal do tributo, haja vista a magnitude do impacto que o crime tributário causa, incrementando as desigualdades sociais. Busca-se proteger, assim, bem jurídico supraindividual. Note-se que, além de o consumidor arcar com o valor do tributo a ele repassado e não recolhido aos cofres públicos, deixa de ser beneficiado com as políticas públicas que ficam prejudicadas pela evasão, verificando-se, uma verdadeira desproteção sistêmica.

Não por outro motivo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar alegada inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei n.8.137/1990, afirmou, em repercussão geral, que os crimes previstos na Lei n. 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal.

A propósito:

PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II - Julgamento de mérito conforme precedentes. III – Recurso extraordinário desprovido. (ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017).

Destaque-se que mencionado recurso extraordinário foi desprovido, sendo, assim, mantido acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, no sentido de que "o não pagamento de tributo é fato típico e viola o bem jurídico de natureza difusa", não se exigindo "qualquer finalidade específica de agir".

Preservou-se, igualmente, o entendimento no sentido de que "o ICMS é imposto indireto cuja carga econômica recai sobre o consumidor final, de forma que o comerciante detém tão somente a obrigação de recolhimento e repasse aos cofres públicos", sendo, assim, mantida a condenação pelo crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990.

Ante o exposto, pedindo vênia à divergência, acompanho o Relator, para denegar a ordem no presente mandamus, porquanto típica a conduta imputada ao paciente, a denotar, assim, a ausência de constrangimento ilegal.

É como voto.

### **VOTO (divergente)**

#### **A EXMA. SRA. MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA:**

De início, não há falar em violação do princípio da colegialidade, uma vez que a decisão foi proferida com fundamento no artigo 932, V, "a", do Código de Processo Civil em vigor (Lei nº 13.105/2015) c/c artigo 3º do Código de Processo Penal, e no artigo 34, XVIII, "c", parte final, do RISTJ, que autoriza o julgamento monocrático pelo relator quando houver entendimento dominante sobre o tema.

E, no presente caso, a despeito dos precedentes invocados pelo agravante, a decisão agravada está assentada em julgados das duas Turmas com competência em matéria penal, ambos por decisão unânime (REsp 1543485/GO, da minha relatoria, SEXTA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 15/04/2016 e HC 161.785/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 06/12/2016, DJe 15/12/2016).

Demais disso, tem-se entendido que o princípio da colegialidade restará sempre preservado ante a possibilidade de submissão da decisão singular ao controle recursal dos órgãos colegiados no âmbito dos Tribunais Superiores, por ocasião da apreciação do cabível agravo regimental. Nesse sentido:

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. AUSÊNCIA. COMPENSAÇÃO ENTRE A ATENUANTE DA CONFISSÃO ESPONTÂNEA E A AGRAVANTE DA REINCIDÊNCIA. NECESSIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Inexiste ofensa ao princípio da colegialidade nas hipóteses em que a decisão monocrática foi proferida em obediência ao art. 932, inc. V, alínea "a", do Código de Processo Civil e art. 3º do Código de Processo Penal, por se tratar de recurso em confronto com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça. O julgamento colegiado do agravo regimental supre eventual vício da decisão agravada.

2. Uma vez reconhecida a atenuante da confissão espontânea, se faz de rigor a compensação com a agravante da reincidência.

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1595744/SC, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 02/02/2017, DJe 10/02/2017)

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO PROCESSUAL PENAL. ART. 163, PARÁGRAFO ÚNICO, III, DO CP. CRIME DE DANO DEPATRIMÔNIO DO DF. BEM PÚBLICO. DANO SIMPLES.

1. Embora o Distrito Federal seja ente federativo, o inciso III do parágrafo único do art. 163 do Código Penal, ao qualificar o crime de dano, não faz menção a bens distritais. Ausente expressa disposição legal nesse sentido e vedada a interpretação analógica in malam partem, os prejuízos causados ao patrimônio público distrital configuram crime de dano simples a ser punido com base no caput do art. 163 do Código Penal.

2. A superveniente confirmação de decisor singular de relator pelo órgão colegiado supera eventual violação ao princípio da colegialidade (art. 34 do RISTJ). (...)

(AgInt no AgRg no REsp 1597587/DF, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 20/10/2016, DJe 14/11/2016)

Posto isso, a questão posta em deslinde está em definir se a conduta consistente em deixar de recolher ICMS referente às operações próprias, regularmente declaradas em DIME (Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico), constitui o fato típico de apropriação indébita tributária previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, verbis:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

O ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação".

Ao se referir ao tributo "descontado ou cobrado", o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado". O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.

No caso, ao que se tem, o réu era administrador de uma empresa contribuinte de ICMS e, realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária.

Em casos tais, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio).

A propósito do tema, peço venia para invocar o entendimento que adotei no julgamento do Resp nº 1.543.485/GO: A questão que se coloca no presente recurso especial é a seguinte. Os recorridos eram administradores de uma sociedade comerciante varejista, contribuinte de ICMS. Realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos, tal pessoa jurídica, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária.

A denúncia parte da premissa de que, ao assim fazê-lo, os recorridos - através da pessoa jurídica - teriam deixado de recolher ICMS "descontado ou cobrado" do consumidor final dos produtos, que arcou economicamente com o custo do tributo. (...)

O ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação". A regra penal incriminadora se vale de elementos normativos, cuja interpretação deve ser buscada no âmbito do direito tributário.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional diferencia duas categorias de sujeito passivo tributário: o contribuinte e o responsável. Confira-se a redação do dispositivo legal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O contribuinte é o titular da capacidade contributiva, aquele que, nos impostos, realiza os fatos signo-presuntivos de riqueza e é, por essa razão, escolhido pelo legislador como sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Já o responsável tributário é a pessoa que, em razão de exercer atividade conexa com os fatos signo-presuntivos de riqueza, tem, em algum momento, poder de disposição sobre os valores do contribuinte, o que justifica que a lei o coloque como sujeito passivo (indireto) da obrigação tributária.

Há responsabilidade tributária, por exemplo, na substituição tributária, para frente ou para trás.

Na substituição tributária para frente, o tributo relativo a fatos geradores que ainda não ocorreram - mas deverão ocorrer posteriormente - é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. De acordo com o artigo 150, § 7º, da Constituição, a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Por exemplo, a refinaria, ao vender o combustível, recolhe o tributo devido por ela mesma na operação, assim como o tributo referente às futuras operações do distribuidor e do varejista. Para proceder à apuração do quantum devido, o Estado divulga uma base de cálculo presumida, segundo critérios definidos em lei. Essa base de cálculo deve observar a realidade do mercado, para a determinação do preço final praticado em cada operação.

Quando o substituto vende a mercadoria ao substituído (contribuinte), aquele já cobra no valor do total da operação também o valor devido por este último.

Já na substituição para trás, ou diferimento, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas.

Pense-se, por exemplo, numa indústria leiteira, que se vale de matéria-prima fornecida por diversos produtores rurais. Ao realizar o pagamento pela matéria-prima, o estabelecimento industrial desconta o valor devido pelos produtores nas suas operações próprias.

O tipo penal examinado se refere, justamente, a tais hipóteses de responsabilidade tributária, em que o sujeito passivo indireto desconta ou cobra valores pertencentes ao contribuinte e deixa de recolhê-los ao erário. Existe aí, portanto, uma circunstância que justifica a maior reprovabilidade da conduta do que o mero inadimplemento, pois o sujeito passivo não deixa simplesmente de recolher o tributo por si devido, mas, em verdade, apropria-se do tributo devido por outrem.

Pois bem. No caso concreto, os recorridos deixaram, na qualidade de administradores da sociedade, de recolher o ICMS próprio da pessoa jurídica - e não o ICMS devido por terceiros, na condição de responsáveis ou substitutos tributários.

O ICMS, como se sabe, está embutido no preço da mercadoria, de modo que o ônus econômico da tributação é repassado ao consumidor. Seria essa característica suficiente para que se reconheça que os recorridos, "na qualidade de sujeitos passivos da obrigação", "descontaram" ou "cobraram" da obrigação" do consumidor o valor do tributo e deixaram de repassá-lo ao erário estadual?

Reputo que não.

Da dicção do tipo penal resulta que somente comete o delito que "desconta" ou "cobra" o valor de tributo "na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Uma interpretação sistemática entre direito penal e direito tributário, de acordo com os fundamentos anteriormente expostos, leva à conclusão de que o tipo penal está a se referir justamente à figura da responsabilidade tributária, forma de sujeição passiva indireta em que o sujeito passivo tributário se torna legalmente responsável pelo recolhimento de tributo de outrem.

Não é o caso do ICMS próprio, em que a sujeição passiva tributária é direta, ou seja, o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo que se falar em responsável tributário ou em sujeição passiva indireta.

O fato de o consumidor arcar com o ônus econômico do tributo em nada afeta essa conclusão, do ponto de vista jurídico. O consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre



o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado".

O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.

Cito, por fim, neste sentido, as lições de Roque Antonio Carrazza a respeito da questão (O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90: problemas conexos. *Justitia*. São Paulo, v. 56, n. 168, out./dez. 1994, pp. 22-23; destaquei):

O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que praticou a operação mercantil. Ainda que o comerciante, o industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS (justamente porque são eles os contribuintes de jure).

Notamos que, no caso do ICMS, o repasse da carga econômica do tributo é feito às abertas e publicadas. Melhor dizendo, tudo é devidamente escriturado. Assim, as coisas se processam, exatamente para se viabilizar o cumprimento do princípio da não cumulatividade, isto é, para que, com acentuado grau de certeza, se possa compensar "o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (art. 155, §2º, I, da CF).

Isto, porém, não significa que apenas no ICMS ocorre este repasse da carga econômica do tributo. Pelo contrário, podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa, ao preço final de suas mercadorias, os tributos (inclusive as

contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar. Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe, apenas não é contabilizado.

Fixada essa premissa de que o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final, mas o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil, fica fácil, segundo supomos, sustentarmos a inexistência, na questão proposta, de qualquer crime contra a ordem tributária.

O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá - e, ousamos dizer, deverá - executá-lo, nos termos da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais).

Mas apenas isso. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a uma condenação criminal. Por quê? Porque sua conduta não é típica. E, sem tipicidade, não pode haver crime, nem muito menos condenação criminal.

Do exposto resulta que a conduta dos recorridos não preenche os elementos do tipo penal do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990."

De todo o exposto resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS.

Demais disso, tampouco incorre em sonegação fiscal o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas em DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias.

Conforme ressaltou o ilustre ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento que reconheceu repercussão geral no ARE nº 999.425/SC, "Desta forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em

fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco.” (ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017)

Importante ressaltar que não se discute, aqui, a constitucionalidade do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, nem se pretende afastar a ocorrência de sonegação fiscal quando há notícia da prática de fraude, omissão ou prestação de informações falsas com o intuito de reduzir ou suprimir tributo.

Com efeito, a sonegação fiscal evidencia o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social mediante artifício fraudulento, configurando o ilícito penal previsto na Lei nº 8.137/90.

Por outro lado, o atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa.

A título de ilustração, ocorre inadimplência fiscal quando o contribuinte de imposto de renda informa corretamente seus rendimentos e seus pagamentos na Declaração de Ajuste Anual, mas deixa de recolher o DARF no prazo, praticando ilícito tributário sujeito à execução fiscal; por outro lado, ocorre sonegação fiscal quando o contribuinte presta informações falsas na Declaração de Ajuste Anual, ainda que recolha o DARF no prazo devido, praticando ilícito penal sujeito à persecução criminal.

De todo o exposto resulta que a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal.

Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É como voto.